

T.C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

SERBEST MUHASEBECİLİK
SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK
VE
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MEVZUATININ
MUHASEBE UYGULAMALARINA VE EĞİTİMİNE ETKİSİ

(Yüksek Lisans Tezi)

Arş. Grv. Ergün KAYA

ESKİŞEHİR, 1991

Anadolu Üniversitesi
Merkez Kütüphane

A B S T R A C T

The aim of this thesis is to study the historical aspects, forms of management, education and applications of professions of accountancy and financial consultant.

In the first chapter of this study was examined the historical aspects of "Profession of Accountancy" in the World and Turkey. After a long expectation period in our country, under the influences of different pressure groups was become legitimate in the year 1989.

In the second chapter was examined "Profession Law 3568" and arrangements under the relevant regulations and management form of this profession.

In the final chapter was examined the educational problems of candidates and belongings to profession of accountancy, especially practical and theoretic aspects of it and training and examination matters.

"Harmonization in education and application" was examined too and was given some offers to solve the present and future problems.

Ö Z E T

Bu çalışmada, muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleklerinin; tarihi gelişimi, örgütlenme, eğitim ve uygulama konuları incelenmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde; Dünyada ve Türkiye'de "Muhasebecilik Mesleği"nin tarihi gelişimi ele alınmıştır. Ülkemizde, uzun bir bekleyiş döneminden sonra, çeşitli kesimlerden gelen taleplerin de etkisiyle, ekonomik kalkınma için bir zorunluluk durumuna gelen meslek, 1989 yılında yasallaştırılmıştır.

İkinci bölümde; "3568 Sayılı Meslek Yasası" ve ilgili yönetmeliklerle getirilen düzenlemeler ve mesleğin örgütlenmesi incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise; meslek adaylarının ve meslek mensuplarının eğitim sorunu ele alınmış, teorik ve pratik eğitim ile staj, sınav gibi konulara değinilmiştir.

"Uygulamada ve Eğitimde Uyumlaştırma" üzerinde durularak, geliştirilen önerilerle çalışma tamamlanmıştır.

T A B L O L A R

Şekil 1	: Mesleki Eğitim Aşamaları	161
Tablo 1	: Ticaret Liseleri İle İlgili Sayısal Veriler	165
Tablo 2	: Ticaret Liseleri Haftalık Ders Çizelgesi ..	166
Tablo 3	: Fakültelerde Muhasebe Dersleri Dağılımı ...	180
Tablo 4	: Meslek Yüksek Okullarında Muhasebe Dersleri Dağılımı	183
Şekil 2	: Muhasebe Bölümü İçin Ders Programı Örneği..	213
Tablo 5	: Muhasebe Meslek Dersleri	214

K I S A L T M A L A R

- AICPA : The American Institute of Certified Public Accountants
- ICAEW : The Institute of Chartered Accountants in England and Wales
- CPA : Certified Public Accountant
- CA : Chartered Accountant
- SEC : Securities and Exchange Commission
- SM : Serbest Muhasebeci
- SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
- YMM : Yeminli Mali Müşavir
- SPK : Sermaye Piyasası Kurulu
- SGHP : Standart Genel Hesap Planı
- TGHP : Tekdüzen Genel Hesap Planı
- TMS : Tekdüzen Muhasebe Sistemi
- TMES : Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu
- TMK : Türkiye Muhasebe Kongresi
- TMUD : Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği

- DPT : Devlet Planlama Teşkilatı
- STEM : Staj Temel Eğitim Merkezi
- GKGMİ : Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
- KDVK : Katma Değer Vergisi Kanunu
- TTK : Türk Ticaret Kanunu
- VUK : Vergi Usul Kanunu
- AÖF : Açıköğretim Fakültesi
- iİBF : İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
- İTİA : İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
- SBF : Siyasal Bilgiler Fakültesi
- MYO : Meslek Yüksek Okulu
- R.G. : Resmi Gazete
- A.g.k. : Adı geçen kitap
- A.g.m. : Adı geçen makale
- Bkz. : Bakınız
- Ya. : Yayın
- Md. : Madde
- S. : Sayı T. : Tarih s. : Sayfa
- Der. : Derleyen Edit. : Editör
- v.b. : ve benzeri
- "Adı Geçen Yasa" : "3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu"
- "Birlik" : "Türkiye SMMM ve YMM Odaları Birliği"

İ Ç İ N D E K İ L E R

TABLolar	I
KISALTMALAR	II
GİRİŞ	1

B İ R İ N C İ B Ö L Ü M

SERBEST MUHASEBECİLİK VE MALİ MÜŞAVİRLİK

I- SERBEST MUHASEBECİLİK VE MALİ MÜŞAVİRLİĞİN DOĞUŞU VE GELİŞİMİ	5
A- Muhasebecilik Mesleğinin Tarihçesi	5
1. Doğuşundan Ondokuzuncu Yüzyıla Kadar Muhasebecilik Mesleği	5
2. Ondokuzuncu Yüzyıldan Günümüze Kadar Muhasebecilik Mesleği	10
B- Serbest Muhasebecilik	20
C- Mali Müşavirlik	21

II- ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VE TÜRKİYE'DE SERBEST MUHASEBECİLİK VE MALİ MÜŞAVİRLİK ÇALIŞMALARI	23
A- Çeşitli Ülkelerde Serbest Muhasebecilik Ve Mali Müşavirlik	23
1. İngiltere	23
2. Amerika Birleşik Devletleri	33
3. Almanya	41
4. Fransa	49
5. İsviçre	54
6. Avustralya	56
7. Japonya	57
B- Uluslararası Mesleki Çalışmalar	60
C- Türkiye'de Serbest Muhasebecilik Ve Mali Müşavirlik	65
1. Türkiye'de Ekonomik - Mali Denetim Anlayışının Oluşumu ve Gelişmesi	65
2. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çalışmaları	72
3. Sermaye Piyasasının Geliştirilmesi ve Denetimine Yönelik Çalışmalar	77
4. Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleği- ni Yasallaştırma Çalışmaları	85

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE

MUHASEBECİLİK VE MALİ MÜŞAVİRLİK YASAL DÜZENLEMESİ

I- 3568 SAYILI SERBEST MUHASEBECİLİK, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU VE İLGİLİ YÖNETMELİKLER İLE GETİRİLEN DÜZENLEMELER	90
---	----

II- TÜRKİYE'DE SERBEST MUHASEBECİLİK VE MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEKLERİNİN ÖRGÜTLENMESİ	134
A- Mesleki Örgütlenme Gereği	134
B- 3568 Sayılı Meslek Yasasından Önce Kurulan Meslek Örgütleri ve Faaliyet Alanları	135
C- 3568 Sayılı Meslek Yasası ve Yönetmeliklerle Düzen- lenen Meslek Örgütleri	137
1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları	138
a) Odaların Kuruluşu, Nitelikleri ve Faaliyet Alanı	138
b) Odaların Organları	140
I. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Genel Kurulu	140
II. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yönetim Kurulu	141
III. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Disiplin Kurulu	144
IV. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Denetleme Kurulu	145
2. Yeminli Mali Müşavirler Odaları	145
3. Oda Hizmetlerinin Yürütülmesi, Gelir ve Harca- malar	146
4. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği	149
a) Birliğin Kuruluşu, Niteliği ve Faaliyet Alanı	149
b) Birliğin Organları	151
I. Birlik Genel Kurulu	151
II. Birlik Yönetim Kurulu	152
III. Birlik Disiplin Kurulu	154
IV. Birlik Denetleme Kurulu	154

A- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun Genel Gerekçesi	90
B- 3568 Sayılı Yasa Hükümlerine Göre Meslek Ünvanları	94
1. Serbest Muhasebecilik	96
a) Tanım	96
b) Serbest Muhasebeci Olabilmek İçin Gerekli Koşullar	97
c) Serbest Muhasebecilerin Görev, Yetki ve Sorumluluğu	98
2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik	101
a) Tanım	101
b) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilmek İçin Gerekli Koşullar	102
c) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Görev Yetki ve Sorumluluğu	103
3. Yeminli Mali Müşavirlik	104
a) Tanım	104
b) Yeminli Mali Müşavir Olabilmek İçin Gerekli Koşullar	105
c) Yeminli Mali Müşavirlerin Görev, Yetki ve Sorumluluğu	107
d) Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Yetkisi ve Tasdikten Doğan Sorumlulukları	109
4. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler İle Yeminli Mali Müşavirlerin Yapacakları İnceleme ve Denetimler	115
5. Meslek Mensuplarının İşlemlerini Belgelendirme ve Defter Tutma Sorumluluğu	123
6. Meslek Mensupları İle İlgili Genel Düzenlemeler	126

5. Oda ve Birlik Organlarının Seçimi ve Denetimi....	155
--	-----

Ü Ç Ü N C Ü B Ö L Ü M

TÜRKİYE'DE MUHASEBECİLİK VE MALİ MÜŞAVİRLİK EĞİTİMİ

I - MESLEKİ EĞİTİM GEREĞİ VE EĞİTİM KURUMLARI	158
A- Mesleki Eğitimin Gerekliliği	158
B- Türkiye'de Muhasebe Eğitimi Veren Kurumlar	162
1. Orta Dereceli Okullarda Eğitim	162
2. Üniversitelerde Eğitim	169
a) Önlisans Seviyesindeki Eğitim	169
b) Lisans Seviyesindeki Eğitim	173
c) Lisansüstü Eğitimi	178
II- STAJ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER	184
A- Stajın Gerekliliği	184
B- Stajla İlgili Uygulanması Gerekli Kurallar ve Stajın Uygulanması	186
1. Staja Kabul Şartları ve Staj Süreleri	186
2. Staj Programı ve Uygulanması	188
3. Stajın Değerlendirilmesi	190
4. Staj Temel Eğitim Merkezi	190
III-MESLEĞE GİRİŞ VE YETERLİLİK SINAVLARI İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER	192
A- Sınavın Gerekliliği	192
B- Sınavlarla İlgili Düzenlemeler ve Uygulama	194
1. Sınava Kabul Koşulları	194

2. Sınav İçin Başvurular	197
3. Sınav Türleri ve Konuları	198
4. Sınav Komisyonları ve Sınavların Yürütülmesi..	201
5. Değerlendirme ve Sınav Sonrası İşlemler	203
IV- EĞİTİM VE UYGULAMAYI UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI	206
A- Meslek Odaları ve Birliğin Muhasebe Uygulamaları ve Eğitimine Etkisi	206
B- Eğitim Kurumlarının Muhasebe Uygulamaları ve Eğitimine Etkisi	209
SONUÇ	219
YARARLANILAN KAYNAKLAR	i
EKLER	xxii.- xxviii

G İ R İ Ő

Bir uzmanlık konusunun bilim dalı olarak kabul edilmesi ve kurallarının belirlenmesi kadar, o dalda faaliyette bulunacak kişilerin tanımlanması, hak, sorumluluk ve yetki sınırlarının belirlenmesi de önemlidir.

Bu kural ve sınır belirleme süreci bazen kendiliğinden, zaman içinde diğer olaylardan ve gelişmelerden etkilenererek (gerekli ortamın oluşmasıyla) bazen de zorlama yoluyla (kanun gücüyle) olabilmektedir.

Muhasebecilik mesleği, insanların sahip oldukları iktisadi değerleri ve bu değerler karşısındaki parasal yükümlülükleri bilmek, kontrol etmek ve sahip olunan değerleri daima, kendi yararlarına olacak biçimde arttırmak veya azalmalarına engel olacak önlemleri almak düşüncesiyle ortaya çıkmıştır.

Ekonomik ve kültürel gelişmeye bağlı olarak insanlar arasında hesaplaşmanın ve finansal bilgi verme gerekliliğinin önemi hızla artmıştır. Bu bilgi akışını sağlayan iki ögeden birisi defter, belge, kayıt ve rapor düzeni olurken, diğer öge bu düzeni kurup yürütecek olan muhasebe elemanı olmuştur.

Kuşkusuz muhasebe, ticaretin, mal değişiminin başladığı çağlardan beri değişik biçimlerde kullanılmış ve uygulamadan alınan sonuçlara göre bu alanda yöntemler, teknikler, araçlar, ilkeler ve standartlar geliştirilmiştir.

B İ R İ N C İ B Ö L Ü M

SERBEST MUHASEBECİLİK VE MALİ MÜŞAVİRLİK

I- SERBEST MUHASEBECİLİK VE MALİ MÜŞAVİRLİĞİN DOĞUŞU VE GELİŞİMİ

A- Muhasebecilik Mesleğinin Tarihçesi

1. Doğuşundan Ondokuzuncu Yüzyıla Kadar Muhasebecilik Mesleği

Ekonomik gelişmeye bağılı olarak değişen ihtiyaçları ve zorunlulukları karşılamak üzere ortaya çıkan mali nitelikteki işlemlerin kayıt yöntemleri, ticari hayatın önem kazandığı yer ve zamanlarda gelişme göstermiştir. Kesin bir tarih ve belgeye dayandırılmamakla birlikte, bir kayıt yöntemi olarak muhasebenin ilk çağlara kadar uzandığı anlaşılmaktadır.

Günümüze ulaşan Sümer, Babil, Eski Mısır, Eski Yunan ve Roma uygarlıklarına ait belgeler de bu görüşü kuvvetlendirmektedir. İlkçağ uygarlıkları arasında, ticaretin ve özel teşebbüsün en yaygın olduğu Babil ve Eski Mısır'a ait pek çok belgede; ortaklık ve komisyon sözleşmelerine, kredi mektuplarına, makbuzlara, hazine işlemlerine, işçi ve memur ücretlerine ait

Sanayileşme çağına girilmesiyle işletmelerin büyüklükleri, faaliyet alanları ve sermaye gereksinimleri genişlemiş, buna bağlı olarak tek kişi işletmelerinin yetersiz kalmasıyla, şirketleşme ve halka açılma sürecine girilmiştir.

Ülke içinde ve uluslararası düzeyde sermaye hareketlerinin önem kazanmasıyla, mali piyasalar oluşmuştur. Özellikle uzun vadeli yatırım ve finansman kararlarının bulunduğu sermaye piyasalarında doğru, anlaşılır ve güvenilir bilgi alma gereksinimi ortaya çıkmış, yatırım yapma düşüncesindeki tasarruf sahiplerinin yatırım yapılacak işletmeler hakkında gerektiği biçimde bilgilendirilmesi önemli bir sorun olmuştur.

Bunun yanında vergi gelirlerinin arttırılması ve etkin vergi kontrolünün sağlanması gibi amaçlarla geliştirilen çağdaş vergi sistemleri, mükellef-devlet ilişkilerini oldukça karmaşık hesaplamalar yapmayı ve mevzuatı sürekli izlemeyi gerektiren düzeye çıkarmıştır.

Bütün bu gereksinimleri karşılamak üzere uygulama alanı bulan muhasebe mesleği, belli bir kurala bağlı olmaksızın rakamları bir yerlere kaydetmek şeklindeki katiplik ya da kayıt memurluğu düzeyinden, toplumların uygarlık ve ekonomik gelişmişlik düzeylerine paralel olarak, bir uzmanlık dalı durumuna gelmiştir. Mesleğin kazandığı değer ölçüsünde de bir çok ülkede yasal düzenlemelere konu olduğu görülmektedir.

Ondokuzuncu yüzyılın ikinci yarısında İngiltere'de başlayan muhasebe mesleğini yasallaştırma çalışmaları, ülkemizde ancak iki yıl önce sonuçlandırılabilmiştir. Başta batı Avrupa ülkeleri olmak üzere, ABD, Japonya, Avusturalya gibi birçok ülkede ekonomik gelişmenin temel bir unsuru olarak kabul edilen ve yasal dayanağa kavuşturulan muhasebecilik mesleğinin

ülkemizde yıllarca ihmal edilmesi hiç şüphesiz önemli ekonomik ve mali kayıplara neden olmuştur.

Bir taraftan mesleğe duyulan gereksinim ve bununla birlikte meydana gelen gelişmeler, diğer taraftan ticaret hayatında miktarlar ve tutarlar büyürken, zamanın küçülmesi, kısa zamanda önemli finansal bilgilerin üretilmesi ve ilgililere iletilmesini gerektirmektedir. İletişim araçları ve bilgi işlem teknolojisindeki gelişmeler de bu bilgi ihtiyacının ve bilgi akışının hızlanmasında büyük pay sahibi olmuştur.

Bütün bu gelişmelere bağlı olarak, mevcut olanaklardan yararlanabilecek ve ilgililerin bilgi ihtiyacını doğru, yeterli ve zamanlı olarak karşılayabilecek kişilerin (meslek mensuplarının) yetiştirilmesi, eğitilmesi de büyük önem kazanmıştır. Bu amaçla eğitim veren kurumların, eğitim-öğretim programları; mesleğin gerektirdiği bilgileri verecek şekilde yeniden düzenlenirken, bu kurumlar dışında kalan; mesleğe aday olanlara ve mesleğin uygulayıcısı durumundaki kişilere kurs, seminer, sempozyum gibi çalışmalarla, gerekli bilgi donanımının ve uyumlaştırmanın sağlanmasına çalışılmaktadır.

Genel olarak serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik (muhasebe uzmanlığı) mesleğini konu alan tezimizi üç ana bölümde ele almış bulunuyoruz.

Birinci bölümde; mesleğin doğuşundan günümüze kadarki gelişmeler, Türkiye dışındaki bazı ülkelerde mesleğin yürütülmesi ve Türkiye'de yasallaşma öncesi çalışmalar kısaca incelenmiştir.

İkinci bölümde; 3568 sayılı Meslek Yasası ve yönetmeliklerle getirilen düzenlemeler ile öngörülen örgütlenme modeli (meslek odaları ve birlik) incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise, genel olarak muhasebeci ve mali müşavir eğitimi, getirilen düzenlemelerin eğitime etkisi, sınav ve staj gibi konular incelenmiştir.

bilgiler yer almaktadır(1).

O devirlerde, her uygarlıkta kendine özgü birtakım uygulamalar görülmektedir. Fakat bir uygarlıktaki gelişmeler, diğer uygarlıklardaki gelişmeleri desteklemiş olmakla beraber bu uygulamaların hepsi, bugünkü çift taraflı kayıt anlayışından çok uzaktı.

Eski Mısır'da daha çok devlet muhasebesi olarak gelişen kayıt yöntemi, Eski Yunan'da bankerlerin ve bugünkü bankacılığın ilk örneklerinin de ortaya çıkmasıyla, banka muhasebesi alanında gelişme göstermiştir(2). Roma Uygarlığı'nda ise ticaret, bankerlik ve vergicilik alanlarında iyi düzenlenmiş bir muhasebe uygulamasının izlerine rastlanmaktadır(3).

Önemli uygarlıklara sahne olan Anadolu'da daha ilk çağlarda muhasebe kayıt yöntemlerini ve muhasebecileri anlatan eserlere rastlanmaktadır(4). Bir Anadolu uygarlığı olan Lidyalılar'ın M.Ö. 630 yıllarında madeni parayı kullanmalarıyla, muhasebe kayıtları para değeri üzerinden tutulmaya başlanmıştır(5).

Dünya muhasebe tarihinde Türkler'den bahsedilmemektedir. Bunun nedeni de önceki devirlere ait yeterli kaynak bulunmamasıdır.

-
- (1) Mazhar HIÇŞAŞMAZ, Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı, Ankara İ.T.İ.A. Yayını, s. 4-8
 - (2) Göksel YÜCEL, "Muhasebenin Çağlar Boyunca Gelişimi", İ.Ü. İŞLETME FAKÜLTESİ DERGİSİ, C. 11, S. 1, Nisan 1982, s. 219
 - (3) Zülküf KANAT, KDV Uygulanmasıyla Birlikte Örnekleriyle Defter Tutma, Savaş Yayınları, Ankara, 1987, s. 37. - HIÇŞAŞMAZ, s. 8, - YÜCEL, s. 220.
 - (4) Hüseyin PUR, "Muhasebe Mesleği ve Kuralları", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S. 95, Temmuz 1989, s. 32
 - (5) YÜCEL, s.220'den W. FESMIRE, "A Peripatetic History of Accounting", ACCOUNTING, New York 1970, s. 53.

Bugün batı ülkelerinde, çift taraflı kayıt yönteminin başlangıcı Ortaçağ İtalyası'na dayandırılmaktadır(6). İtalyan rahip ve matematikçi Luca Paciolo, 1494 yılında Venedik'te yayınlanan "Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita" (Aritmetik, Geometri, Oran ve Orantı Hakkında Özet) adındaki kitabının son bölümünde, çift taraflı kayıt yöntemini sistemli bir biçimde açıklamıştır. Ancak bu, yazarın kendi buluşu olmayıp daha önceki uygulamaları inceleyerek edindiği bilgileri aktarmaktan ibarettir(7).

Bununla birlikte, Paciolo'nun eseri, bugün de geçerliliğini koruyan çok önemli bazı muhasebe kurallarının açıklanmasına ve uygulanmasına yardımcı olmuştur.

Summa de Arithmetica ...'dan çok önce, 1363 yılında yayınlanan bir eserde çift taraflı kayıt yöntemi ve defter türlerine ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Bir İslam bilgini olan A. MAZENDARANI tarafından yazılan "Risale-i Felekiyye (Kitab-us Siyagat)" adlı eserde(8).

-
- (6) Henry R. HATFIELD, "An Historical Defense of Bookkeeping" (Edit. Michael CHATFIELD) Contemporary Studies in the Evolution of Accounting Thought, Dickenson Publishing Co. Inc., Belmont-California 1968, s. 3.
- (7) Bkz. Feridun ÖZGÜR, Muhasebe İlkeleri, İ.Ü. Ya. No; 2762, İşletme Fak. Ya. No; 112, İşletme İktisadi Enst. Ya. No; 51 İstanbul 1982, s. 18. -- Yüksel KOÇYAIKIN, Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması. Turhan Kitabevi, Ankara 1986, s. 10-12. - HIÇŞAŞMAZ, s. 26
- (8) Dilimize "Muhasebe Kitabı" adıyla çevirebileceğimiz bu eser 1930 yılında Zeki V. TOĞAN tarafından ortaya çıkarılmış ve 1952 yılında da Alman yazar Walther HINZ tarafından "Die Resala ye Felakiyya" adıyla Almanca'ya çevrilmiştir. Eserin aslı Ayasofya Müzesi'nde bulunmaktadır. Bkz. İsmail OTAR, "Risale-i Felekiyye - 'Kitabus Siyagat' Hakkında", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y. 10, S. 38, Ağustos 1984.

- Ekonomik hayatın yüksek seviyede olduğu,
- Devlet gelir ve giderlerinin kanun ve bütçeye bağlı bulunduğu,
- Muhasebeciliğin çok değerli ve geçerli bir meslek olduğu,
- Muhasebe defterindeki madde kayıtlarında, hesapların karşılıklı giriş ve çıkış rakamlarının birbirine eşit olması gerektiği gibi bilgilere yer verilmektedir.

Risale-i Felekiyye, çift taraflı kayıt yönteminin doğu ülkelerinde ortaya çıkıp, daha sonra batıya aktarılmış olduğu fikrini vermektedir(9).

16. yüzyıl İtalyan Muhasebesi'nin temel amacı, işletme sahiplerine bilgi vermek olmuştur. Bu dönemde "işletme" ile "işletme sahibi" birbirinden tam olarak ayrılmamış ve "muhasabe dönemi" kavramı henüz oluşmamıştır. Ayrıca, kayıtlarda sabit bir para birimi de kullanılmamıştır(10).

Aynı yüzyılda İtalyanlar'dan başka, Hollandalı Y. YMPYN ile Alman SCHWEIKER'in eserleri, muhasebenin diğer ülkelerde de gelişmesine katkıda bulunmuştur(11).

17. yüzyıl Fransız yazarlarından SAVARY, 1675'te yayınlanan "Le Parfait Negociant" (Kusursuz Tacir) adlı kitabında; hesapları dönemsel olarak kapatma esasına değindikten sonra,

-
- (9) Alparslan PEKER, Yönetim Muhasebesi, Genel Esaslar, İ.Ü. İşletme Fak. Fakülte ler Matbaası, İstanbul 1978, s. 5.
- (10) Eldon S. HENDRIKSEN, Accounting Theory, R.D. Irwin Inc.-Homewood Illinois 1977, s. 36-37.
- (11) Mazhar HIÇŞAŞMAZ, Muzaaf Muhasebe Usulünün Kurucusu Luca Paciolo, Eseri ve Tesirleri, Siyasal Bilimler Fak. Ya. No; 83-65, Ankara 1958, s. 27.

işletmelerde özellikle, üçüncü kişilerin haklarının korunmasına ilişkin likidite olanakları ve değerlendirme uygulamaları bakımından bilançonun nazari yapısı üzerinde durmuştur(12).

17. ve 18. yüzyıllarda, işletmenin tüzel kişiliği fikri yaygınlaşmış ve kârın, yalnızca işin bitiminde değil, yıl sonlarında da hesaplanması gereği vurgulanmıştır. Nitekim 1673 tarihli Fransız Ticaret Yasası (Code of Commerce), her iş adamının, iki yılda bir kez bilanço düzenlemesi gerektiğine ilişkin hükümler getirmiştir(13).

Buraya kadar özetlemeye çalıştığımız üzere, muhasebenin doğuşunda ve ilk dönemlerinde, genellikle hükümdarların veya devlet yönetiminin koyduğu şartlara uymak yanında, ticari ve mali işlemlerin izlenebilmesi amacıyla, bazı kayıtların tutulduğu ve zamanla, belli kurallara bağlı kayıt yöntemlerinin ve defter biçimlerinin geliştirildiği anlaşılmaktadır.

Yapılan araştırmalardan, daha ilkçağlardan itibaren, mali nitelikli işlemleri kaydeden, defterlere geçiren belli kişilerin varlığını ve bunların yaptıkları işten sorumlu tutulduklarını ve çalışmalarını karşılığında ücret aldıklarını anlıyoruz. Hatta Eski Mısır'da, kâtip adı verilen kayıt memurlarının büyük bir nüfuza sahip oldukları ve Eski Yunan uygarlığında, bir mabedin inşası sırasında malzemelerin, işçiliğin ve diğer harcamaların kaydedilebilmesi için ayrı bir müessese kurulduğu ve burada günlük işlemlerin kronolojik sırayla kaydedildiği anlaşılmaktadır(14).

(12) HİÇŞAŞMAZ, Tarihsel..., s. 41.

(13) HATFIELD, a.g.m., s.7.

(14) Nalan AKDOĞAN-Hamdi AYDIN, Muhasebe Teorileri, Gazi Üny. Ya. No; 98, İ.İ.B.F. Ya. No; 44, Ankara 1987, s. 65-70 - HİÇŞAŞMAZ, s. 7.

19. yüzyıla kadar muhasebenin gelişme hızı, kuşkusuz ülkeden ülkeye farklı düzeylerde olmuştur. Ancak, bu dönemde hemen her ülkede işletme sahipleri ya da yöneticilerinin bilgi ihtiyacını karşılamak amacıyla, düzenli defter tutma gereksiniminin ortaya çıktığı söylenebilir. Bu çağlarda işletme sahiplerinin muhasebe ile ilgilenmelerinin diğer bir nedeni de, devlete karşı sorumluluklarını (vergi gibi) yerine getirebilmeleri için gerekli bilgiyi elde etme gereksinimeleridir.

18. yüzyıl sonlarına doğru büyük sanayi devrimi ile gelişen sanayi işletmeleri ve bunlarla birlikte ortaya çıkan sorunlar, muhasebeden beklenen hizmetlerin köklü bir değişikliğe uğramasına yol açmıştır.

2. Ondokuzuncu Yüzyıldan Günümüze Kadar Muhasebecilik Mesleği

19. yüzyılda meydana gelen önemli ekonomik olaylar, muhasebenin de büyük gelişme göstermesine neden olmuş ve kayıt yöntemlerinin, muhasebe disiplinine dönüşmesini sağlamıştır. Bu dönemde, değişik ülkelerden bir çok yazarın binden fazla eseri yayınlanmıştır(15). Bu yayınlar, muhasebe uygulamalarının gelişmesine katkıda bulunduğu gibi, muhasebe eğitimini de çağın ihtiyaçlarına uygun biçimde düzenleme gereğini ortaya koymuştur. Ticaret eğitimi veren kurumların başlangıcı 15. yüzyıl İtalyası'na kadar uzanmakla birlikte, ilk yüksek ticaret okullarının doğuşu 19. yüzyıla rastlamaktadır(16).

(15) HİÇŞAŞMAZ, Tarihsel..., s. 46

(16) Hihad SAYAR, "Ekonomik Eğitim Müzeni ve Reform Hareketleri", İST. İ.T.İ.A. İKTİSADİ VE TİCARİ İLİMLER DERGİSİ, S. 1, İstanbul 1973, s. 2-4.

19. yüzyıl başlarında muhasebe uygulamalarındaki gelişmelerin nedenlerini de şöyle sıralayabiliriz(17):

- Sanayi devriminin etkisiyle, maliyet muhasebesi ve amortisman kavramlarının önem kazanması,
- Demiryolu işletmelerinin kurulması ve işletilmesi,
- İşletmelerle ilgili çeşitli yasal ve mali düzenlemeler,
- İşletmelerin hacim olarak büyümeleri ve işletme birleşmelerinin gerçekleşmesi.

Bu dönemde, özellikle İngiltere ve ABD'nde sanayi ve ticaretin hızla gelişmesi ve hızlı teknolojik değişimler, muhasebe alanındaki düzenlemelere de zemin hazırlamıştır.

İşletmelerin sahip olduğu değerlerin bilinmesi ve korunabilmesi, varlıklardaki değişmelerin zamanında ve eksiksiz izlenebilmesi, işletme hakkında yeni kararlar verilebilmesi gibi nedenlerle, işletme yöneticileri sağlıklı finansal bilgilere gereksinim duyarlar. Yöneticiler dışında, işletme ile ilgilenen diğer kişi ya da gruplar da kendi çıkarlarının korunması açısından, işletme hakkında doğru ve güvenilir bilgi elde etmek isterler.

Doğru ve güvenilir bilgi ise, ancak belli kurallarla düzenlenmiş, amacına uygun olarak işleyen bir muhasebe sistemi tarafından sağlanabilir. Bu sistem içerisinde görev yapacak olan kişiler de, hangi isimle anılırsa anılsın, meslek kurallarını iyi bilen, bu kuralları uygulayan ve sorumluluk taşıyan muhasebeciler olacaktır.

(17) YÜCEL, a.g.m., s. 226

Ekonomik, sosyal, teknolojik vb. gelişmelerin doğal bir sonucu olarak, çeşitli ülkelerde, değişik zamanlarda mesleki kuralları ve uygulamaları belirleyen birtakım düzenlemeler yapılmıştır.

Bugünkü anlamda muhasebecilik mesleği, ilk kez 1870'lerde İngiltere'de "Chartered Accountants" (Fermanlı Muhasebeciler) adıyla yasallaşmıştır(18). İngiltere'de ilk önce ticari defterleri tutmakla görevli olan bu kişiler zamanla denetim fonksiyonunu da üstlenmişlerdir. Bu kişilerden, ABD'ndeki İngiliz işletmelerini denetlemekle görevlendirilenler aracılığıyla, muhasebe mesleği ABD'nde de tanınmış ve önem kazanmıştır. İngiltere'de çok saygı gören Chartered Accountants, diğer ülkelerdeki meslek mensuplarına da örnek oluşturmuştur(19).

19. yüzyılın ikinci yarısında, "işletmelerde kişilik kavramı" önem kazanmış, hesaplar aktif-pasif ayırımına tabi tutularak "bilanço eşitliği" geliştirilmiştir(20). Bu dönemde teknolojik değişikliklerin doğrudan etkisiyle, fabrika sisteminin ve seri üretimin yaygınlaşması sonucu, yığın üretim ve dağıtımda kullanılan sabit kıymetlerin önemli tutarlara ulaşmasıyla, tükenme payı (amortisman) önem kazanmış ve üretim maliyetlerini hesaplamak da uzmanlık isteyen bir iş durumuna gelmiştir(21).

(18) _____, "Batı Ülkelerinde ve Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı", TÜRKİYE'DE MUHASEBE UZMANLIĞI MESLEĞİ, TMUD, Ya.No; İstanbul 1974, s. 43.

(19) Ferruh ÇÖMLEKÇİ, Muhasebe Denetimi, ESBAY, Ya. No; 28, Eskişehir 1986, s.5.- Osman Fikret ARKUN, İşletmelerde Muhasebe Denetimi, İST.İ.T.İ.A. Nihad SAYAR Vakfı Yayını, İstanbul 1980, s. 24

(20) HIÇŞAŞMAZ, Tarihsel...., s. 56

(21) AKDOĞAN-AYDIN, s. 71.

"İşletmenin sürekliliği" kavramıyla birlikte, büyük sermayeleri bünyesinde toplayan şirketlerde, sermayenin korunması ve kârın hesaplanması önem kazanmıştır. Kârın doğru tesbitini zorunlu kılan bir diğer etken de, vergi düzenlemeleri olmuştur.

Bu dönemde, Alman yazar SCHMALENBACH'ın "Dynamische Bilanz" (Dinamik Bilanço) adlı eserinin de etkisiyle, bilanço-ya verilen önemin, gelir tablosuna doğru kaymaya başladığı görülmektedir(22).

Dünya ekonomisini sarsan "1929 Ekonomik Krizi", diğer etkilerinin yanı sıra, muhasebe ve raporlama ilkelerinin de yeniden düzenlenmesini gerektirmiştir. Özellikle bu krizden sonra ABD ve İngiltere gibi ülkelerde işletme yönetimi ve yatırım planlaması gibi konular önem kazanmıştır. Sermaye birikimlerinin yönlendirilebilmesi için; "New York Menkul Kıymetler Borsası" ve "Amerikan Muhasebeciler Kurumu" gibi kuruluşlar arasında mesleki standartlara ilişkin anlaşmalar yapılmıştır(23).

Diğer taraftan, ülkeler arasında sermaye transferinin gündeme gelmesi, uluslararası işletmeciliğin önem kazanması, muhasebe uygulamalarına yeni boyutlar getirmiştir.

Çağımız işletmeleri, rekabetin önemli olduğu koşullar içinde çalışmak durumundadırlar. Bu nedenle yöneticiler, eski-

(22) HIÇŞAŞMAZ, Tarihsel..., s. 75. - AKDOĞAN-AYDIN, s. 70.

(23) AKDOĞAN- AYDIN , s. 70.

den ihtiyaç duymadıkları birtakım bilgilere bugün gereksinim duymaktadırlar(24).

Çağımız işletmelerini, geçmiştekilerden ayıran en belirgin özellik, işletme sahipleri ile yöneticilerinin farklı kişiler olmasıdır(25). Bunun en önemli nedeni ise, işletmelerin hem fizik, hem de sermaye bakımından büyümesi, faaliyet alanlarına bağlı olarak personel sayısının ve üretim kapasitesinin artmasıdır. Dolayısıyla, her yönden genişleyen işletmelerdeki faaliyetlerin kontrolü ve doğru finansal bilgi sağlama olanakları zorlaşmaktadır.

İşletme yönetimi, kararlarına ışık tutacak doğru, tam ve zamanlı bilgileri, adına "iç kontrol sistemi" denilen bir sistemi kurup işletmek suretiyle elde edebilir(26).

"İç kontrol sistemi"nin işletme varlıklarının korunmasını sağlamak yanında en önemli işlevi, yönetim için doğru ve güvenilir bilgi üretmektir(27).

Yönetim için, işletme içerisinde iyi bir kontrol sistemi kurularak, finansal bilgileri toplamak yeterli değildir.

-
- (24) M. Selçuk USLU, Gider Kontroluna Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi, Ankara İ.T.İ.A. Yayını, Ankara 1982, s. 1. - Ünal AYDIN, "İşletmelerde Denetimin Önemi", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S. 78, Şubat 1988, s. 15.
- (25) İsmail ÖZASLAN, Muhasebe, İTO Eğitim Yayınları Serisi, İstanbul 1978, s. 5 - KOÇYALGIN, a.g.k., s.6.
- (26) Ferruh ÇÖMLEKÇİ, "Genel Olarak Muhasebe Denetimi", STAN-DARD EKONOMİK VE TEKNİK DERGİ, Y. 28, S. 17, 1989, s. 57. Tuğrul DİRİMTEKİN, Muhasebede İç Kontrol İlkeleri, Bursa Üniv. Basımevi, Bursa 1981, s.8.
- (27) Celâl KEPEKÇİ, İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, Eskişehir İ.T.İ.A. Ya. No; 251/171, Eskişehir 1982, s. 23-25.

Bunun yanında, sistemin kuruluş amacına uygun işlemlerini sağlayacak ve üretilen bilginin güvenilirliğini kanıtlayacak denetim mekanizmasına gereksinim duyulur. Bu denetimi sağlayacak olan da, bağımsız davranabilen, tarafsız değerlendirme yeteneğine sahip, bulgularını kanıtlayabilen iç denetçidir(28).

İşletme yönetimi, kuracağı sistemler ve alacağı önlemlerle ne kadar doğru bilgi üretirse üretsün, işletme ile ilgilenen diğer taraflar için, bu yeterli olmayacaktır. Bu durumda, bilgi kullanıcılarının kararlarına temel oluşturacak mali tabloların, bütün tarafların kabul edebileceği bir uzman tarafından incelenmesi ve doğruluğunun onaylanması gereklidir(29).

Dünya ekonomisindeki gelişmelerin bir gereği olarak aile şirketlerinin dışa açılması, sahip ve ortaklar dışında, işletme ile ilgilenen tarafların çoğalması ve haberleşme olanaklarının da artmasıyla, toplumun işletmelere karşı ilgisinin artması, işletmelerin kamuyu aydınlatmak amacıyla daha kapsamlı raporlar hazırlamalarını gerektirmektedir(30).

Önceleri birçok işletme, sadece devlete karşı vergi sorumluluğunu yerine getirmek ve kanunen tutulması gerekli defterleri tutmuş olmak için, muhasebecilere gereksinim duyarken,

-
- (28) Celâl KEPEKÇİ, Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, A.Ü. Ya. No; 118 AÖF Ya. No; 42, F.1, Ankara 1987, s.19- Salih ÖZEL, "İşletmelerde İç Denetimin Esasları", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, Y.1, S. 5, Mayıs 1985, s. 36-Sait SEVGENER, "İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim İşlevi Bağlantısı", İ.Ü, MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y. 10, S.36, Mayıs 1984, s. 67.
- (29) ÇÖMLEKÇİ, a.g.k., s. 6. -Salih ÖZEL, "Katma Değer Vergisi Uygulamasında Muhasebenin Rolü", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, Y. 1, S. 1, Ocak 1985, s. 1,
- (30) Mustafa A. AYSAN, "Onbirinci Uluslararası Muhasebe Kongresinin Getirdikleri", BANKA VE EKONOMİK YORUMLAR DERGİSİ, C. 15, S. 1, Ocak 1978, s. 37.

değişen ekonomik ve mali koşullar, muhasebecilerin birçok yeni fonksiyonlar yüklenmelerine neden olmuştur.

Serbest piyasa ekonomisi, finansal bilgilerde doğruluk ve güvenilirliği zorunlu kılmaktadır. Bunun için de, doğru ve güvenilir finansal bilgi akışını sağlayacak olan muhasebecilik mesleğinin yasal bir düzene kavuşturulmasıyla kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirmesi kolaylaştırılmış olacaktır(31).

Örneğin, özel teşebbüs yatırımlarına yönelik teşvik uygulamaları, bu işletmeler hakkında güvenilir bilgi verecek bilanço ve kâr-zarar tablolarına sahip olmayı gerektirmektedir(32)

"İşletmenin kredi alabilmek için hazırlaması gereken bir yatırım projesinin altında bir serbest muhasebe uzmanının imzasının bulunması, o projenin geçerliliği için bir teminat sayılmaktadır"(33).

İşletmelerin hukuki ve finansal yapılarının, yönetim biçimlerinin, üretim tekniklerinin ve sermaye gereksinmelerinin değişik boyutlara ulaşmasıyla, sermaye hareketleri önem kazanmış ve işletmeler, hisse senedi, tahvil gibi araçlarla sermaye ya da borç para temini yollarını aramaya başlamıştır. Aynı zamanda, küçük tasarruf sahipleri için kolay ve biraz da riskli yatırım ve kazanç aracı olan bu kıymetli kâğıtların geçerliliğinin ve güvenilirliğinin sağlanmasında muhasebe uzmanlarının denetim, analiz ve yorumlarına gereksinim duyulmaktadır

(31) İbrahim ULUSOY, "Serbest Muhasebecilik", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, Y. 3, S. 26, Şubat 1987, s. 21.

(32) Mustafa AYSAN, "Muhasebe Uzmanlığı ve Sermaye Piyasası", MUHASEBE UZMANLIĞI VE SERMAYE PİYASASI, TMUD Ya. No; 4, İstanbul 1975, s. 333.

(33) KOÇYALKIN, a.g.k., s. 8.

"Ülkenin ekonomisi ve sektörlerle ilişkin bilgiler, çeşitli yayınlar, araştırmalar ve basın araçlarıyla yayınlanır. İşletmelere ilişkin olarak; yönetim kadrosu, işgörenler, hedefler, mal ve hizmetlerin kalitesi, çalışma kapasitesi, pazar durumu, teknik yapı, mali durum, faaliyet sonuçları gibi bilgiler de yıllık raporlar ve mali tablolarla duyurulur. İşletmelerin yayınlayacağı bu bilgilerin tam ve doğru olmaması ve ilgili kişi ve kurumlara duyurulmaması, sermaye piyasasının etkinliğini ve işlerliğini önemli ölçüde olumsuz yönde etkilemektedir. Dolayısıyla sosyal sorumluluk-kamuyu aydınlatma anlayışı içinde, işletme bilgilerinin içinde önemli yeri tutan mali tabloların ilgilileri yanıltmayacak şekilde ve gerekli olan açıklıkla iletilmesi ve duyurulması bir gereklilik olmaktadır. İşte bu gereklilik, sermaye piyasası ile muhasebe ve muhasebe mesleğinin ilişki noktasını oluşturmaktadır"(34).

İşletmelerin ekonomik gelişmeye katkısı açısından, muhasebe kayıtlarının incelenmesi, yasalara ve meslek standartlarına uygunluğunun saptanması yanında, sonuçların analiz edilerek değerlendirilmesi ve objektif bilgilerin ilgili organlara ve kamuya duyurulması, böylece verimli ve etkin çalışmanın sağlanması gerekmektedir(35).

Son yirmi beş yıl içinde, işletmelerin ana faaliyet konuları dışında topluma sağladıkları yararlar ile sebep olabilecekleri zararlar sürekli tartışılır olmuş ve işletmelerin,

(34) Fevzi SÜRMEİ, "Sermaye Piyasasının İşlerliği Yönünden Muhasebe Mesleğinin Bağımsız Bir Yasaya Dayalı Olmamasının Yarattığı Sorunlar", VIII. TÜRKİYE MUHASEBE EĞİTİMİ SEMPOZYUMU-(TMES), 30 Nisan-3 Mayıs 1986, s.89.

(35) Gülay COŞKUN, "Çağdaş Mali Denetim", H.Ü. İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ, C.1, S.3, Haziran 1980, s.136.

kamu yararını gözeterek bir takım ek maliyetlere katlanmalarının gerekliliği üzerinde durulmuştur(36). İşletmeler açısından bu durumun dikkate alınması, pek çok yeni hesaplamaları gündeme getirmiş ve muhasebecilerin sorumluluğuna yeni bir boyut eklemiştir.

Bir taraftan ekonomik gelişmeye paralel olarak, devletin ekonomik fonksiyonlara ve vergi gelirlerine duyulan ihtiyaç artarken, diğer taraftan sermaye şirketlerinin gelişmesi, işletme yönetimi ile ortaklar arasında öyle karmaşık ilişkilere neden olmuştur ki, mali ve ekonomik konularda yüksek öğrenim görmüş kişiler bile bu işleri rahatlıkla yapabilme durumunda değildirler(37).

Özellikle yeni kurulan ve gelişme aşamasında olan sermaye piyasalarında, yatırımcıların (piyasaya fon arz edenlerin) zarar görmemesi için, bu piyasadaki fon talebinde bulunan işletmeler hakkında tam, açık ve güvenilir bilgiler elde etme koşulları oluşturulmalıdır. Bu da, piyasa şartlarının yanında, devlet eliyle de bağımsız muhasebe mesleğinin düzenlenmesini gerektirir(38).

İşletmelerin iç kontrol sistemlerinin zayıf olması olasılığı, işletme yönetimi ile diğer taraflar arasında çıkar çatışması, bilgi kullanıcılarının işletmelerden uzakta olmaları ve muhasebe sürecinin karmaşıklığı gibi nedenlerle, işlet-

(36) Halim SÖZBİLİR, İşletmelerde Sosyal Muhasebe Kuramı ve Türkiye'de Bir Anket Çalışması, (Doktora Tezi), Ankara 1981, s.15-16.

(37) SÜRMEİLİ, a.g.k., s.96.

(38) Cevat SARIKAMIŞ, "Muhasebe Uzmanlığının Sermaye Piyasasındaki Önemi", MUHASEBE UZMANLIĞI VE SERMEYE PİYASASI, TMUD Ya. No:4, İstanbul 1975, s.10.

me yönetiminin hazırladığı mali tabloların bağımsız bir uzman tarafından incelenip onaylanması gerekir(39).

"Muhasebe ve denetleme mesleğinin, meslek ve meslek mensuplarını geliştirme, kurum ve işletmelerin yönetimini kolaylaştırma, resmi makamların yönetim, denetim ve yargı işlerini kolaylaştırma, vergi kanunlarına iyi uygulama, sermaye piyasasını geliştirme, küçük pay sahiplerini ve tüketiciyi koruma, sağlıklı ve sürekli kalkınmayı sağlama gibi amaç, görev ve yararları vardır"(40). Dolayısıyla, muhasebe mesleğinin yasal bir statüye kavuşturulması ve denetim, hesap ve vergi incelemesi, danışmanlık, muhasebe organizasyonu gibi hizmetlerin yapılmasıyla;

- İşletmelerin finansal tablolarının güvenilirliği sağlanır,
- Resmi kurumların denetim yükü(özellikle vergi incelemeleri) hafifler,
- Kredi kurumlarının kararlarını kolaylaştıracak bilgiler elde edilir,
- İşveren, işçi ve sendikaların ücret ve sosyal yardımlarla ilgili kararlarına ışık tutacak bilgiler elde edilir,
- Mevcut ve potansiyel küçük tasarruf sahibi olan yatırımcılar ve tüketiciler doğru bilgilendirme ile korunmuş olur,

(39) Ferruh ÇÖMLEKÇİ - Celal KEPEKÇİ - Melih ERDOĞAN, Muhasebe Denetimi, Eskişehir 1991, s.1-2.

(40) Mehmet YAZICI, "Ülke ve İşletme İktisadında Muhasebe ve Denetleme Mesleğinin Önemi", M.Ü. MAUM. MUHASEBE DERGİSİ, Y.1, S.1, Haziran 1986, s.6.

-İşletme ile ilgili taraflar, mali durum ve faaliyet sonuçları hakkında eksiksiz, doğru ve zamanlı bilgi sağlama olanağına kavuşurlar.

Yukarıda sıraladığımız olayların gerçekleşebilmesi ve daha da önemlisi, ekonomik kalkınmanın hızlandırılması ve sermaye piyasasının gelişmesi gibi nedenlerle, muhasebe mesleğinin mutlaka bağımsız bir yasayla düzenlenmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Ülkemizde, 1932'den bu tarafa birçok yasa tasarısı hazırlanmasına rağmen, meslekle ilgili yasa ancak 1989'da çıkarılarak, muhasebe mesleği yasal kimliğine kavuşturulmuştur.

B- Serbest Muhasebecilik

Günümüzde muhasebe; işletmelerin hukuki, iktisadi ve sosyal birçok gereksinmelerini karşılamaya yönelik fonksiyonlar taşımaktadır. Muhasebe, pek çok yazar tarafından tanımlanmış olmakla birlikte, bu tanımlar arasında önemli farklar görülmemektedir.

Genel olarak muhasebeyi; mali nitelikli ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait verileri genel kabul görmüş kavram ve ilkeler doğrultusunda toplamak, kaydetmek, sınıflandırmak ve bunları ilgili taraflara raporlar halinde sunmak, analiz ederek yorumlamak süreci olarak tanımlayabiliriz.

Muhasebe bilgilerine temel olan verileri toplayan, kaydeden sınıflandıran ve rapor halinde ilgililere sunan kişi muhasebeci adını alır. Bu kişi görevini bir işyerine (işletmeye) bağlı olarak yaparsa; "bağımlı muhasebeci", kendi sorumluluğunda, serbest olarak yaparsa; "bağımsız muhasebeci" adı-

nı alacaktır. Buna göre, serbest muhasebeciliği şöyle tanımlayabiliriz;

Serbest muhasebecilik; işletmecilik, hukuk, mali mevzuat ve muhasebe gibi alanlarda yeterli eğitime ve tecrübeye sahip kişiler tarafından, işletmelerin muhasebe işlevinin yasalara, ilkelere ve kayıt yöntemlerine uygun olarak, tarafsız ve güvenilir bir tutumla, belirli bir yerde ve kendi sorumluluğunda yürütülmesidir.

C- Mali Müşavirlik

Genel olarak "mali müşavirlik" denildiğinde, finansal konularda danışmanlık anlaşılmaktadır. Ancak gerek daha önce hazırlanan tasarımlarda, gerekse 1989'da kabul edilen 3568 sayılı meslek yasasında "mali müşavirlik" adı benimsenmiş ve danışmanlık yanında diğer fonksiyonları da sayılarak; "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" olmak üzere iki ayrı meslek olarak düzenlenmiştir.

Yasadaki şekil, tezamızın diğer bölümlerinde inceleneceğinden, burada genel olarak mali müşavirliği tanımlamaya çalışacağız.

Mali Müşavirlik; İşletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak ve geliştirmek, işletmecilik, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamalarıyla ilgili işlerini düzenlemek, danışmanlık yapmak, mükelleflerin mali tablolarını ve beyannamelerini yasal hükümler, muhasebe ilkeleri ve denetim standartları açısından onaylamaktır.

Mali müşavirliğin temel konusu işletmelerin belge, kayıt, hesap ve mali tablolarının bağımsız olarak denetlenmesidir.

Gerek muhasebeciler, gerekse mali müşavirler için; mesleki bilgi ve tecrübe yanında, zeka, dikkat, dürüstlük ve sırsaklamak gibi kişilik özellikleri de önem taşımaktadır.

Ancak, yukarıda sayılan işlevleri yerine getirecek olan kişiye "Muhasebe Uzmanı" denildiğinde, konunun kapsamı daha iyi anlaşılmaktadır. Burada meslek adı olarak, mali müşavirlik yerine "Muhasebe Uzmanlığı" sıfatını kullanmak çok daha uygun olacaktır. Bu görüşte olmamıza rağmen, bundan sonraki bölümlerde de, tezimizin sınırlarını aşmamak ve meslek konularını açıkça ortaya koyabilmek amacıyla yasa ve yönetmeliklerde yer alan ünvanları kullanmayı uygun görmekteyiz.

II. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VE TÜRKİYE'DE SERBEST MUHASEBECİLİK VE MALİ MÜŞAVİRLİK ÇALIŞMALARI

A- Çeşitli Ülkelerde Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik

Bu bölümde, İngiltere ve ABD'de mesleğin oluşumu, uygulanma biçimi ve günümüze kadarki gelişimi kısaca açıklandıktan sonra, Almanya, Fransa, İsviçre, Avustralya, Japonya gibi diğer ülkelerle ilgili çok kısa açıklamalarda bulunulacaktır.

Konu ile ilgili olarak, uluslararası düzeyde yapılan çalışmalar ve organizasyonlara değinerek, ülkelerarası uyumlaştırma çabalarına da yer verilecektir.

1- İngiltere

İngiltere'de daha 13. yüzyılda, hazine ile ilgili olarak üç ayrı görevli tarafından, sayfaları aynı olmak üzere, üç ayrı defter tutulmaktadır. Bu yüzyılın sonunda da "auditor" (denetçi, murakıp) kelimesi kullanılmaya başlanmıştır(41).

(41) ARKUN, a.g.k., s.19.

Bugünkü anlamda muhasebe mesleğinin örgütlenmesini görebilmek için ise, 19. yüzyılın ikinci yarısına beklemek gerekmiştir.

İngiltere'de 1844 yılında çıkarılan "Joint Stock Companies Act" (Ortak Paylı Şirketler Yasası) ile sermaye şirketlerinin yaygınlaştırılması teşvik edilmiş, pay sahiplerine doğru ve adil bilançoların sunulması gibi hükümlerle(42) muhasebe uzmanlığı mesleğinin kurulmasına da zemin hazırlanmıştır.

İlk meslek örgütü, 1854'te İskoçyalı denetçiler tarafından, kraliyet fermânı ile "Society of Accountants" (Muhasebeciler Derneği) adıyla kurulmuştur(43).

1855 ve 1867 yıllarında yine kraliyet fermânı ile benzer örgütler kurulmuştur. Ancak 1870 yılında, Londra'da "The Institute of Chartered Accountants in England and Wales-ICAEW" (İngiltere ve Gallerdeki Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü)'nün kurulması ve 1880'de, daha önce kurulmuş olan beş ayrı meslek örgütüyle birleşerek, kraliyet fermânı ile tanınmasıyla, mesleğin ilk yasal temellerinin atıldığı kabul edilmektedir(44).

(42) AKDOĞAN - AYDIN, s.75.

(43) Selahaddin TUNCER, "İngiltere'de Serbest Hesap Mütahassıslığı ve Devlet Varidatının Kontrolü", TÜRKİYE'DE MUHASEBE UZMANLIĞI MESLEĞİ (Der.Hasan GÜRBÜZ) TMUD Ya.No; 3, İstanbul 1974, s.65. -ULUKOL, a.g.k., s.260.

(44) E.D.WAKEFIELD, "İngiltere'de Muhasebe Mesleği", 19.2.1969'da İstanbul Sanayi Odası'nda yapılan konferansa sunulan tebliğ, s.80. - TUNCER, s.65.

1900 yılında çıkarılan bir yasa ile, sermaye şirketlerinin denetimi zorunlu hale getirilinceye kadar, ICAEW tarafından sınav konuları ve üyelere denetim konusunda yapılan tavsiyelerle, denetim kalitesinin yükseltilmesine çalışılmıştır(45).

20. yüzyıl başında meslek; diğer ülkelerde henüz oluşmamışken İngiltere'de önemli, saygın ve hızla gelişen bir duruma gelmiştir(46).

1903'te yine genel nitelikte "The Association of Certified Accountants" kurulmuş, daha sonraki yıllarda da ihtisaslaşma ile duyulan ihtiyacı karşılamak üzere, "The Institute of Cost and Works Accountants" ve "The Institute of Municipal Treasures and Accountants" gibi örgütler kurulmuştur(47).

1948'de çıkarılan "Companies Act" (Şirketler Yasası) ile ortaklık hesaplarının bağımsız muhasebe uzmanları (C.A.) tarafından incelenmesi zorunlu hale getirilmiştir(48). Aynı tarihte, merkezi bir meslek örgütü olan ICAEW, yeni bir statü ile düzenlenmiştir.

(45) James Don EDWARDS, "The Antecedents of American Public Accounting", (Editor; Michael CHATFIELD), Contemporary Studies in the Evolution of Accounting Thought, Dickenson Publishing Co.Inc. Belmont-California, 1968, s.148-158.

(46) EDWARDS, s.155.

(47) WAKEFIELD, s.80.

(48) Ünal TEKİNALP, "Sermaye Piyasası Kanunu Tasarısı ve Muhasebe Uzmanlığı-Yatırım Ortaklıkları", SERMAYE PİYASASI VE MUHASEBE UZMANLIĞI (Der.T.ARIKAN-S.KUÇUKBERKSUN) TMUD, Ya.No;4, İstanbul 1975, s.368.

İngiltere'de faaliyet gösteren birçok meslek örgütü arasında, meslek adına en etkili ve merkezi konumda bulunan "The Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW", 45 üyeli bir Konsey (Council) tarafından yönetilmektedir. Enstitü'nün, İngiltere'nin çeşitli bölgelerinde yerel kuruluşları da (District Societies of Chartered Accountants) mevcuttur(49).

Konsey üyeleri arasından; bir başkan, bir başkan yardımcısı seçilir ve yedi ayrı komite oluşturulur. Bu komiteler şunlardır(50);

- 1- Soruşturma Komitesi; Kuruma katılmak isteyenler hakkında soruşturma yapmaktadır.
- 2- Sınav Komitesi; Sınavları düzenlemekte ve yapılan sınavlara başkanlık etmektedir.
- 3- Mali Komite; Kurumun gelir ve giderlerini yönetmektedir.
- 4- İstihbarat Komitesi; Kurum mensuplarının meslek dışı davranışları hakkında bilgi toplamaktadır.
- 5- Kütüphane ve Yayın Komitesi; Kurumun oldukça zengin olan kütüphanesini korumak ve işletmek, çeşitli yayın faaliyetlerinde bulunmak gibi görevleri vardır.
- 6- Yasalar Komitesi; Mesleki çalışma ve uygulamalarla ilgili hukuki mevzuatı takip etmektedir.
- 7- Çeşitli İşler Komitesi; Diğer komitelerin faaliyet alanı dışında kalan işlerle uğraşmaktadır.

(49) EDWARDS, s.164. - TUNCER, s.71.

(50) Cemalettin ULUKOL, İcracı ve Uzman Muhasebecilik, Muhasebe ve Mali İşler Ya.No;1, Ankara 1972, s.261.

Konseynin yetkileri çok geniş ve mali durumu çok sağlamdır.

Enstitü mensupları; "ASSOCIATES"(ortaklar) ve "FELLOWS"(üyeler) olmak üzere iki gruptur. Ortak olmak için, meslek sınavını başarmak, üye olmak için de en az beş yıl ortak olarak çalışmış olmak gereklidir(51).

Enstitü mensupları, meslekteki tecrübelerine göre de üç ayrı ünvan taşımaktadırlar. Bu ünvanlar şöyledir(52);

- a) Fermanlı Muhasebeci (Chartered Accountant-C.A.)
- b) Muhabir Fermanlı Muhasebeci (Associate Chartered Accountant - A.C.A.)
- c) Kıdemli Fermanlı Muhasebeci (Fellow of the Institute of Chartered Accountant - F.C.A.). Bu ünvan yedi yıllık tecrübeden sonra kazanılmaktadır.

Enstitü mensupları çalışmalarında, ICAEW tarafından belirlenen çalışma ve ahlak kurallarına uymak zorundadırlar. Mensuplarının kişiliği, mesleki bilgi ve görgüsü ile dürüst ve sağlam karakterleri, ICAEW'in gücünü arttırmaktadır.

İngiltere'de "Chartered Accountant" tarafından imzalanmış herhangi bir belgenin; bilgi ve görgü sahibi, yetkili bir kimse tarafından düzenlenmiş veya incelenmiş olduğu ve gerçeğe uygun bulunduğu kabul edilmektedir(53).

(51) EDWARDS, s.159.

(52) TUNCER, s.71.

(53) ARKUN, s.25. - ————, "Batı Ülkelerinde...", s.43.

İngiltere'de kraliyet fermanı ile çalışan dört ayrı kuruluş tarafından muhasebe uzmanlığı ünvanı verilmektedir(54).

Bunların başında; "Associate of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ACA" gelmektedir. İskoçya ve İrlanda'daki Enstitüleri de içine alan (İngiltere ve Galler Fermanlı Muhasebeciler Birliği) "Chartered Accountant" ünvanı vereceği kişilerde, aşağıda açıklamaya çalışacağımız nitelikleri aramaktadır.

Öncelikle, sınava girecek adaylar iki gruba ayrılmaktadır;

1) Üniversite veya politekniğe (yüksek okul) girebilmek için gerekli olan lise seviyesindeki beş dersten "A" derecesi alanlar (Yani lise mezunları).

2) Lisans seviyesinde eğitim görmüş (Üniversite diplomasına sahip) olanlar.

Lise mezunları için, dokuz aylık bir kurs programı düzenlenmekte olup, bu programda adaylara; Muhasebenin esasları (ilkeleri), Muhasebe Uygulamaları ve Teorisi ile Ekonomiye Giriş ve Vergi konuları öğretilmektedir. Kursu başarıyla tamamlayan adaylar, Temel Sınav'a (Preliminary Examination) girmeye hak kazanırlar. Bu ilk sınavı başaranlar da diğer grupla aynı koşullarda, meslek sınavlarına hazırlanırlar.

(54) Çiğdem SOLAŞ, "İngiltere'de Muhasebe Eğitimi", I.TMBS, İ.Ü.Ya.No;2628, İŞLETME FAKÜLTESİ Ya.No;93, MUHASEBE ENSTİTÜSÜ Ya.No;32, İstanbul 1979 (Der.A.FIRAT-H.ÜNAL - G.YÜCEL), s.218-221.

Lisans diplomasına sahip adaylar için üç ayrı sınav öngörülmüştür. Temel Sınav genel bilgi yoklaması niteliğinde olup, Muhasebe, Hukuk, Ekonomi ve İstatistik yanında genel kültür konularını da kapsamaktadır. Yukarıda sayılan bölümlerden mezun olanlar, bu sınavdan (tamamen veya kısmen) muaf tutulurlar. Sayılanların dışında bir daldan mezun olanlar ise, temel eğitim kursuna tabi tutulmaktadır. Bu kurs, sınav konularını kapsayan, genellikle üç aylık full-time bir çalışmadır. Çalışmalar, özel okullarda veya muhasebe uzmanlığı şirketleri bünyesinde gerçekleştirilmektedir. Kurs sonunda başarılı olanlar, doğrudan meslek sınavına girebilmektedirler.

Birinci Mesleki (Ara) Sınav (Intermediate Examination); Finansal Muhasebe-1, Vergi-1, Hukuk, Denetim, Finansal Bilgi Sistemleri ve Bilgi İşlem konularını kapsamaktadır. Ancak bu sınava girebilmek için 18 aylık süre içinde, zorunlu meslek kurslarına devam etmiş olmak gereklidir(55).

Son Sınav (Final Examination) ise; Finansal Muhasebe-2, Vergi-2, Denetim, Finansal Kararlar, Yönetim Muhasebesi konularını kapsamaktadır(56).

Bu sınava girebilmek için de, ICAEW tarafından düzenlenen 18 ay süreli meslek kurslarına devam zorunluluğu vardır. Sınavlar çok sıkı olup, başarı oranı genellikle % 50 civarındadır. Son sınavı başaranlar Enstitü'ye "ortak" (associate) olarak katılmaktadırlar(57).

(55) SOLAŞ, s.221.

(56) EDWARDS, s.161.

(57) ULUKOL, s.262. - ARKUN, s.26.

Sınav konularının, ortaya çıkan ihtiyaçlara ve çağın gereklerine göre değişebildiğini de burada belirtmek gerekmektedir.

Fermanlı Muhasebeci (C.A.) olabilmek için, sınavlardan önce, bir fermanlı muhasebeci yanında (veya muhasebeci şirketinde); üniversite mezunları ise, 4 yıl süreyle staj yapmak zorundadırlar. Staj için aday ile uzman arasında, adaya ödenecek ücret, çalışma şartları ve izin süreleri gibi konuları kapsayan bir anlaşma imzalanmaktadır(58).

İngiltere'de muhasebe uzmanlığı ünvanı veren diğer üç büyük kuruluş şunlardır;

- "Associate of Association of Certified Accountants - A.C.C.A." (Muhasebe Uzmanları Derneği) adını taşıyan bu kuruluş sanayi, ticaret ve kamu işletmelerinde çalışmak üzere Muhasebe Uzmanı (Certified Accountant) yetiştirmektedir. Derneğe üye olmak isteyen aday; 3 yıllık staj çalışmasını sanayi veya kamu işletmelerinde tamamlayarak, iki aşamalı temel sınavı ve üç ayrı meslek sınavını başarmak zorundadır(59).

- "Associate Member of the Institute of Cost and Management Accountants - A.C.M.A." (Maliyet ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü) bu alandaki eleman ihtiyacını karşılamak amacıyla kurulmuş olup, staj ve sınav şartları A.C.C.A.'da olduğu gibidir. Ancak meslek sınavlarının içeriği "Yönetim Muhasebesi" ağırlıklıdır(60).

(58) TUNCER, s.72. - SOLAŞ, s.222.

(59) SOLAŞ, s.223.

(60) SOLAŞ, s.224.

- "Chartered Institute of Public Finance and Accountancy - C.I.P.F.A." (Fermanlı Kamu Maliyesi ve Muhasebeci Enstitüsü) İngiltere'deki kamu iktisadi teşebbüslerinin muhasebe uzmanlığı ihtiyacını karşılamak amacıyla; staj ve eğitim programları düzenlemektedir. Diğerlerinden farklı olarak üniversite mezunlarının staj süresi 2 yıldır(61).

İngiltere'de, sayılanlar dışında "Merkezi Muhasebeciler Birliği", "Belediye Muhasebecileri Enstitüsü", "Uluslararası Muhasebeciler Birliği" gibi daha bir çok örgüt faaliyette bulunmaktadır.

ICAEW'in meslek mensuplarına sağladığı en önemli hizmetlerden birisi, yayınladığı dergi ve gazetelerdir. "The Accountant" adlı haftalık gazete 1874'ten bu yana, adı sonradan "Accountancy" olan aylık dergi 1889'dan ve "The Accountants' Magazine" adlı dergi de 1897'den bu tarafa yayınlanmakta olup meslek mensupları arasında büyük ilgi görmektedir(62).

İngiltere, Galler, İskoçya ve İrlanda'da geçerli olmak üzere denetim standartlarını belirlemek ve meslek mensuplarına yol göstermek amacıyla 1976 yılında "Advising Practices Committee - APC" kurulmuş olup, Komite 1980'den itibaren yayınladığı standartlarla, belirlenen amacı gerçekleştirmeye çalışmaktadır(63).

(61) SOLAŞ, s.225.

(62) EDWARDS, s.164.

(63) Nalân AKDOĞAN, "Muhasebe Denetiminde Denetim Standartları", STANDARD EKONOMİK VE TEKNİK DERGİ, Y.28, S.17, 1989, s.72.

İngiltere'de muhasebe ilkeleri (standartları), Muhasebe Standartları Komitesi "Accounting Standards Committee-ASC" tarafından hazırlanır ve altı meslek kuruluşunun temsilcilerinin yer aldığı Muhasebe Birlikleri İstişare Kurulunun "Consultative Committee of Accountancy Bodies - CCAB" kararıyla oluşur(64).

İngiltere'de muhasebe dalında lisansüstü eğitimi, genellikle İşletme, Ekonomi gibi anabilim dalları içinde verilmektedir. Amaç, daha ziyade günlük gelişmelerden ve uygulama değişikliklerinden adayları haberdar etmektir.

Genel olarak bir muhasebe uzmanının eğitimi ticari, ekonomik ve mali bilimlerin bütün bölümlerini kapsamaktadır(65).

Chartered Accountants'ın yaptığı işler; muhasebe ve kayıt sistemlerinin kurulması, organizasyon işleri, mali tabloların düzenlenmesi ve denetimi, işletme denetçiliği, vergi kontrolü, finansal planlama, şirket müşavirliği (kuruluş, tescil ve tasfiye işleri), yed-i eminlik, mükelleflerin vergi organları önünde temsili, bilirkişilik ve hakemlik gibi çok çeşitli olabilmektedir(66).

Meslek örgütlerine üye olanlar, reklam vb. faaliyet-

(64) Remzi ÖRTEN, "Dünyada Muhasebe Denetimi", STANDARD EKONOMİK VE TEKNİK DERGİ, Y.28, S.17, 1989, s.90.

(65) R.A.NEWBERY, "The Role of the Chartered Accountant in the Development of the Capital Market in the United Kingdom", MUHASEBE UZMANLIĞI VE SERMAYE PİYASASI, (Der. T.ARIKAN - S.KÜÇÜKBARKSUN), TMUD Ya.No:4, İstanbul 1975, s.386.

(66) TUNCER, s.73-74. - UUKOL, s.260.

lerle müşteri toplamak için çalışmalar yapamazlar(67).

İngiltere'de ferdi olarak ya da şirket halinde faaliyet gösterenlerden fiilen denetçilik yapan "Chartered Accountant" sayısı 1989'da 132.000 civarındadır(68).

Bu ülkede yönetim açısından devlet müdahalesinden uzak, meslek kurallarını kendileri belirleyen bir örgütlenme olup farklı meslek örgütleri, birbirinden bağımsız ve kendine özgü meslek kurallarını belirleyip, uzmanlık diploması verebilmektedir.

Muhasebe uzmanlığı mesleğinin doğduğu yer olarak kabul edilen İngiltere, diğer ülkelerde de mesleğin örgütlenmesine öncülük etmiş, örnek olmuş, böylece "Chartered Accountants" dünyada haklı bir üne kavuşmuştur.

2- Amerika Birleşik Devletleri

19. yüzyılın sonlarında İngiliz yatırımcılar, ABD'nde büyük yatırımlara girişmişler, böylece işletmeciliğin gelişmesine öncülük ettikleri gibi, bu şirketlerin denetim amacıyla "Chartered Accountants"ın mesleki gelenek ve tecrübelerini de oraya taşımaları suretiyle muhasebe uzmanlığı mesleğinin kurulup, gelişmesine zemin hazırlamışlardır(69).

(67) Latif ÇAKICI - Tunç UYANIK, "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ve Muhasebe Eğitimi", VIII. TMS, A.Ü. SBF. Ya.No;556, Ankara, 1986, s.15.

(68) ÖRTEN, a.g.m., s.88.

(69) ÇÖMLEKÇİ, a.g.k., s.5. - ÇAKICI-UYANIK, a.g.m., s.16.

İlk mesleki örgütlenme, 1886 yılında New York'ta kurulan "The American Institute of Certified Public Accountants-AICPA" ile başlamıştır(70). Enstitü mensuplarına, 1896'da yine New York'ta kabul edilen bir yasayla, "Ruhsatlı ve Yeminli Kamu Muhasebecisi" olarak çalışma izni verilmiştir (71).

Taşdıkları ünvanları da anlaşılmaktadır ki, ABD'de muhasebe uzmanlığı; bir kamu hizmeti mesleği olarak görülmektedir.

1887'de "Interstate Commerce Commission", kamu işletmelerinde fiyat kontrolü ve tarife belirlenmesi gibi amaçlarla, belirli standartlara uygun mali tabloların hazırlanması çalışmalarına başlamış ve bu standartlar 1906'da çıkarılan bir yasayla yürürlüğe konmuştur.

AICPA'nın önerisiyle "Federal Trade Commission" ve oradan da "Federal Reserve Board" kanalıyla 1918'de bilançoların hazırlanma yöntemlerine ilişkin bir tebliğ yayınlanmıştır(72).

(70) ARKUN, s.20. - ULUKOL, s.262.

(71) Mehmet AKBAY, "ABD'de Ruhsatlı Kamu Muhasipliği", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.106, Haziran 1990, s.20. - CUMHUR FERMAN, "Amerika Birleşik Devletleri'nde Serbest Hesap Mütahassıslığı", TÜRKİYE'DE MUHASEBE UZMANLIĞI MESLEĞİ, TMUD Ya.No;3, İstanbul 1974, s.90.

(72) Nuri UMAN, "Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomilerdeki Özellikle Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi", İŞLETMELERDE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM SEMİNERİ (10-11 Mayıs 1985), SPK Ya.No;3, Ankara 1985, s.29.

1926'da New York Borsası'nda düzenlemeler yapılarak "halkı aydınlatmak" amacıyla bazı tedbirler alınmıştır. 1929 Ekonomik Bunalımı'ndan sonra ise, menkul kıymet yatırımcılarının doğru ve açık olarak bilgilendirilmesi daha da önem kazanmıştır.

1933 tarihli "Tahviller Yasası"nın uygulanmaya başlaması ve 1934'te sermaye piyasasının yürütülmesi sorumluluğunun "Securities and Exchange Commission-SEC"e verilmesiyle, meslek adına yeni gelişmeler oluşmuştur. Nitekim ABD'nde "Ruhsatlı Kamu Muhasebeciliği"nin gelişmesinde; vergi yasalarının uygulanmasını sağlamakla görevli "Internal Reserve Service - IRS" ile "Securities and Exchange Commission -SEC" in etkisi önemli ölçüde hissedilmektedir(73).

1913, 1917 ve 1977 tarihli vergi yasaları da, muhasebe uzmanlarına duyulan ihtiyacı pekiştiren diğer unsurlar olmuştur(74).

Yine bu dönemde, ülkemizdeki Anonim Şirketlere benzeyen "Corporation"ların yaygınlaşması, New York Menkul Kıymetler Borsası'nın çok gelişmesi, ülkede yabancı sermaye yatırımlarının artması ve ABD şirketlerinin dış ülkelerde yatırımlarının önemli tutarlara yükselmesi(75) gibi nedenlerle meslek mensuplarına duyulan ihtiyaç hızla artmıştır.

(73) ÇAKICI - UYANIK, a.g.m., s.16.

(74) John L. O'DONNELL, "The Role of the CPA on the Development of the Capital Markets in the U.S.A.", MUHASEBE UZMANLIĞI VE SERMAYE PİYASASI (Der.T.ARIKAN - S.KÜÇÜKBERKSUN), TMUD Ya.No;4, İstanbul 1975, s.422.

(75) AKDOĞAN - AYDIN, a.g.k., s.76.

1936'da AICPA'nın bir komisyonu tarafından "Mali Tabloların Bağımsız Kamu Muhasebecilerince İncelenmesi" adıyla bir broşür yayınlanmış(76), 1937'de ise, o zamana kadar kurulmuş olan dernekler "American Association of Public Accountants" bünyesinde birleşmişlerdir(77).

ABD'nde AICPA'a kayıt mecburiyeti olmadığı halde, Enstitü tarafından meslek mensuplarına sağlanan hizmetler ile yayınların önemi ve ekonomik-mali çevrelerdeki etkisiyle, hem üye sayısındaki artış hem de mesleğin gelişmesi hızlanmıştır. Başlangıçta 7-8 kişiyi aşmayan üye sayısı 1990'da 240.000'i geçmiştir ki bunlar; "Certified Public Accountant - CPA" Ruhsatlı veya Yeminli Kamu Muhasebecisi adıyla anılır. Kuruma kayıtlı olmayanların sayısı 60.000 civarında olup, bunlar da "Public Accountant" Serbest Muhasebe Uzmanı adını almaktadırlar(78).

AICPA bünyesindeki bir kurul tarafından 1939-1973 yılları arasında, CPA'ların denetim çalışmalarında uyması gereken standartlar belirlenmiştir. 1973'ten itibaren bu çalışmalar, Finansal Muhasebe Vakfı bünyesinde kurulan "Financial Accounting Standards Board - FASB" tarafından yürütülmektedir(79).

(76) UMAN, a.g.m., s.30.

(77) FERMAN, a.g.m., s.89.

(78) FERMAN, s.88-89, - AKBAY, s.21.

(79) Kâmil BÜYÜKMİRZA, "Muhasebe Denetiminde Muhasebe Standartları", STANDARD E. VE T.DERGİ, Y.28, S.17, 1989, s.63.

AICPA tarafından yayınlanan denetim standartları, denetçilerin çalışma yöntemlerinin belirlenmesi ve denetim kalitesinin yükseltilmesine yöneliktir(80).

CPA tarafından, belirlenen standartlara uygun olarak denetlenen mali tablolar hakkındaki rapor, SEC'e sunulur. SEC, özel sektör için denetim standartlarını belirlemek ve geliştirmekle yetkili olduğu halde; AICPA tarafından yayınlanan standartları benimsemiştir(81).

AICPA; uygulamada karşılaşılan sorunları, "American Accounting Association - AAA"; teorideki yenilikleri, SEC ise; sermaye piyasasının güven içinde işleyebilmesi için gerekli koşulları, FASB'a bildirerek, ortaya çıkan sorunların ve tartışma konularının belirlenmesine yardımcı olmaktadır(82).

CPA'ların uyması gereken kurallar, 50 eyaletin her birinde ayrı ayrı belirlenmiştir. Bunların yanında "AICPA Mesleki Ahlak Yasası"na da uymak zorunludur. Belirlenen kurallara uyulmaması halinde, AICPA tarafından bir takım cezalar uygulanabildiği gibi, eyaletler de CPA'ların çalışma izinlerini ve ruhsatlarını iptal etme yetkisine sahiptirler. Bu kurallar genellikle bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük ve güvenilirlikle ilgilidir(83).

(80) James T. JOHNSON - J.Herman BRASSEUX, Reading in Auditing, by South-Western Publishing Company, Cincinnati, Ohio 1960, s.3.

(81) O'DONNELL, a.g.m., s.437.

(82) ÖRTEN, s.91.

(83) AKBAY, s.91.

Eyaletlerdeki hukuk kurallarında farklılıklar olmakla birlikte, mesleğe girişte AICPA'nın belirlediği koşullar bütün eyaletlerde geçerli olmaktadır.

Mesleğe girebilmek için şu koşulları taşımak gerekir;

- 1) 21 yaşını doldurmuş olmak,
- 2) Kendi adına veya bir uzman yanında memur olarak beş yıl (üniversite mezunları için iki yıl) çalışmış olmak.

Bu şartları yerine getiren aday ilk sınava girebilmektedir. Sınavda adayların genel kültürleri ve muhasebe mesleğine uygunluk dereceleri ölçülmeye çalışılır(84). Sınav komisyonu, adayı sınava alıp almamakta serbest olup, sınava almama durumunda gerekçelerini de açıklamak zorundadır.

Mesleğe aday olabilmek için, herşeyden önce; muhasebe, işletme, ekonomi, maliye, hukuk konularında öğrenim görmüş olmak gereklidir.

AICPA mensupları da, (İngiltere-ICAEW'de olduğu gibi) ortaklar ve üyeler olarak iki gruba ayrılır. ORTAK olmak için, staj süresini tamamladıktan sonra aşağıdaki konuları kapsayan meslek sınavını başarmak gerekmektedir; Muhasebe Uygulamaları (iki aşamalı olup) toplam 8 soru; 100 puan, Muhasebe Teorisi, 7 soru; 100 puan, Muhasebe Denetimi, 8 soru; 100 puan, ve Ticaret Hukuku, 10 soru; 100 puan olmak üzere toplam; 33 soru ve 400 puan üzerinden değerlendirilmektedir. Sınavda başarılı olabilmek için, her konudan en az % 75 ba-

(84) Cevdet SUNER, "Çeşitli Ülkelerdeki Bağımsız İşletme Dışı Denetim Kuruluşlarının Hukuki Yapıları, Örgütlenme ve Çalışma Biçimleri", İŞLETMELERDE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM SEMİNERİ (10-11 Mayıs 1985), SPK Ya.No;3, Ankara 1985, s.65.

şarı şarttır. Bunların yanında adaylara; mali hukuk, genel ekonomi, devlet muhasebesi v.b. konulardan da sorulabilmektedir(85).

Enstitü'ye ÜYE olarak girebilmek için ise, bir tez hazırlamak ve bunu sınav komisyonu önünde savunmak gereklidir. İki bin ile dört bin kelime arasında olabilen tez konusu, sınav komisyonunca belirlenmektedir. Üyelik sınavının belli bir süresi olmayıp, ortaklık sınavından hemen sonra da yapılabilmektedir. Uzmanlık sınavları, "State Boards of Accountancy" adındaki komisyon tarafından yürütülmektedir(86).

ABD'nde muhasebe ve işletmecilik dalında yüksek öğretimin ilk kez, 1881'de Wharton Finansman ve Ekonomi Okulu'nun kurulması ile başladığı kabul edilmektedir.

1892'de AICPA tarafından New York Muhasebe Okulu kurulmuş ve 1896'da meslek yasasının çıkmasıyla mesleki eğitimde hızlı gelişmeler olmuştur. 1938 yılında yine New York Eyaleti'nde kabul edilen bir kanunla, CPA olabilmek için üniversite lisans derecesi zorunlu tutulmuştur(87).

AICPA tarafından 1952 yılında "The Commission on Standards of Education and Experience for C.P.A." adıyla bütün meslek gruplarını temsil edecek, 25 kişilik Mesleki Eğitim ve Tecrübe Standardları Komisyonu oluşturulmuştur(88).

(85) FERMAN, a.g.m., s.91. - ULUKOL, s.262.

(86) _____, "Batı Ülkelerinde ...", s.48.

(87) ÇAKICI - UYANIK, s.22.

(88) FERMAN, s.102.

Önceleri daha çok tarım işletmelerindeki ihtiyaca göre eğitim-öğretim veren Amerikan yüksek okulları, 1960'lı yıllardan itibaren ekonomik, sosyal ve politik çevrenin de etkisiyle sanayi ve ticaret işletmelerine yönelik olarak ekonomik, hukuki, finansal ve sayısal konulara ağırlık vermeye başlamışlardır.

Günümüzde muhasebe eğitimi teknik bir bilgi olmaktan çıkmış, ekonomi, bilgi işlem, davranış bilimleri, sayısal yöntemler gibi konularla adayların yeteneklerinin geliştirilmesine yönelmiştir(89).

Eyaletlerdeki hukuk kurallarının ve muhasebe eğitimi veren kurumların farklı olması nedeniyle, ABD'nde muhasebe eğitiminin standart ölçülerle gelişmesi mümkün olmamakla birlikte, AICPA'nın eğitim kalitesini yükseltmek, tekdüzenliliği sağlamak ve meslek mensuplarının saygınlığını korumak gibi amaçlarla düzenlediği programların etkisi büyük olmaktadır.

Enstitü, "Journal of Accountancy" adlı yayını ile meslek mensuplarını yönlendirme fonksiyonunu da yerine getirmektedir.

Meslek standardının yüksek tutulması ve ekonomik istikrarın korunması gibi amaçlarla çok ciddi biçimde yapılan meslek sınavlarından geçen CPA'lar, müşterilerine şu tür hizmetleri vermektedirler,

(89) Mehmet CANLAR, "Amerika Birleşik Devletlerinde Muhasebe Eğitimi ve Bazı Yeni Gelişmeler", I.TMES, İstanbul 1979, s.168-175.

- İşletmelerde muhasebe sistemlerini kurmak, maliyet ve bütçe sistemlerini oluşturmak, envanter yapmak,
- Yatırım planlaması, proje değerlemesi ve optimal büyüklük hesapları yapmak,
- Kredi kurumlarına yönelik olarak mali bünye raporları düzenlemek, mali analizler yapmak,
- (En önemli işlevleri) "External Audit" dış denetim yapmak,
- Kamu idarelerinin muhasebe ve bütçe sistemlerini yeniden düzenlemek,
- Mali müşavirlik, beyannamelerin tasdiki ve mükelleflerin temsili işlerini yapmak,
- Ekonomik ve mali konularda, hükümet kuruluşlarına, belediyelere, sendika ve federasyonlara verilen raporlarla iktisadi verimliliğin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır.

CPA'ların asıl önemli fonksiyonu ise, işletmelerin akıllı yönetimini sağlayarak, işletme verimliliğini arttırmaktır.

3- Almanya

Almanya'da muhasebe uzmanlığı ve mali müşavirlik alanında ilk kez örgütlenme 1896 yılında "Verband Deutscher Bucherreviseuren" (Muhasebeciler Birliği)'nin kurulmasıyla gerçekleşmiştir(90).

(90) Wolfgang LUCK, "Federal Almanya'da Mali Denetçilik ve Mali Denetçiler", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.8, S.30, Kasım 1982 - IV, s.79.

1900 yılında yürürlüğe giren "Muhasebe Denetçileri Meslek Örgütü Yönetmeliği" de ilk yasal düzenleme olarak kabul edilmektedir(91).

İşletme Denetçileri Enstitüsü "Institut der Wirtschaftsprüfer - IW" 1928 yılında Milli Ekonomi Bakanlığı gözetiminde kurulmuş olup(92), meslek mensuplarının hak ve yararlarını korumayı, mesleki çalışmalarını ve hatta meslek dışı davranışlarını izlemeyi amaçlamaktadır(93).

1929 Ekonomik Bunalımı, diğer ülkelerde olduğu gibi Almanya'ya da etkilemiş, pek çok büyük işletmenin iflas etmesi; şirketlerin bağımsız ve nitelikli denetçiler tarafından denetlenmesini zorunlu hale getirmiştir.

Anonim Şirket mali tablolarının, bağımsız denetçiler veya denetim şirketleri tarafından incelenmesi, denetim ve mesleğe giriş koşulları gibi hükümler taşıyan 1931 tarihli Şirketler Yasası ile bu alandaki boşluk giderilmeye çalışılmıştır(94). Bundan bir yıl sonra da, meslek yasası yeniden düzenlenmiştir.

1919'dan itibaren değişik tarihlerde vergi uygulamaları ve vergi müşavirliği ile ilgili yasalar ve 1937 tarihli Şirketler Yasası ile ilgili düzenlemeler, mesleğin gelişme-

(91) YAZICI, a.g.m., s.8.

(92) ÇAKICI - UYANIK, s.18. - ÖRTEN, "Dünyada ...", s.89.

(93) ..., "Batı Ülkelerinde ...", s.49.

(94) M.Sema ÜLKER, "Federal Alman Bağımsız Denetçilik Yasası", İ.Ü. MUHASEBE ENSTITÜSÜ DERGİSİ, Y.11, S.42, Kasım 1985, s.31.

sinde etkili olmuştur(95). İkinci Dünya Savaşı yıllarında, merkezi meslek örgütü dağılmış olmasına rağmen, daha sonra yerel örgütler aracılığıyla meslek yeniden canlandırılmıştır.

1945 yılından itibaren değişik eyaletlerde yürürlükte olan meslek yasaları, 1 Kasım 1961'de "Eyaletler Denetçilik Yasası" olarak birleştirilmiş ve tüm Federal Almanya için geçerli duruma getirilmiştir(96). Aynı tarihte, bütün meslek mensuplarının çıkarlarına korumak, mesleki uygulamaları izlemek ve denetlemek üzere, İşletme Denetçileri Odası "Wirtschaftsprüfer Kammer" kurulmuştur(97).

Meslek Yasası, 1975 yılında tekrar ele alınarak gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre meslek, üç ana gruba ayrılmış olup, birinci grup işletme denetçiliği, ikincisi muhasebe denetçiliği, diğer grup da vergi denetçiliği ve danışmanlığı hizmetlerini yürütmektedir.

İşletme Denetçileri "Wirtschaftsprüfer - WP" sayı ve faaliyet alanı bakımından en geniş grubu oluşturmakta olup, Alman ekonomisinin gelişmesinde de önemli paya sahip bulunmaktadır. Bir serbest meslek niteliği taşıyan işletme denetçiliği, kuvvetli bir muhasebe, hukuk ve ekonomi bilgisi

(95) Mübin BAŞAR, "Almanya'da İşletme Murakıplığı, Yeminli Muhasebe Revizörlüğü, Vergi Müşavirliği ve Temsilciliği", TÜRKİYE'DE MUHASEBE UZMANLIĞI MESLEĞİ, TMUD Ya. No:3, İstanbul 1974, s.111-119.

(96) ÜLKER, s.31'den Manfred TÜMMEL, Über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer, IdW, Verlag, Düsseldorf 1976.

(97) LUCK, s.83. - SUNER, s.66.

gerektirir. Bu denetçiler için, tarafsızlık ve sır saklamak da çok önemli özelliklerdendir(98).

İşletme Denetçileri Enstitüsü'ne üye olabilmek için; işletme yönetimi, ekonomi, hukuk, endüstri mühendisliği, ziraai ekonomi veya ekonominin diğer dallarından birinde dört yıllık lisans öğrenimini tamamlamak, dördü denetimde olmak üzere beş yıllık mesleki deneyimden sonra, özel jüri tarafından sınava kabul edilmek ve bu sınavda başarılı olmak gereklidir. Liseden sonra en az 10 yıl süreyle bir WP yanında çalışan ve sınavda başarılı olanlar da, istisnai olarak, işletme denetçisi (WP) olabilmektedir(99).

Almanya'da işletme denetçisi olabilmek için yaş ortalaması 34-35 olup, diğer ülkelere kıyasla oldukça uzun bir süreyi kapsamaktadır.

İşletme denetçileri; işletme denetimi yanında, yed-i eminlik, serbest yazarlık ve vergi danışmanlığı da yapabilmektedirler. Ancak öğretim üyeliği dışında, bir hizmet akdi-ne bağlı olarak çalışamazlar, ticaretle uğraşamazlar, reklam faaliyetlerinde bulunamazlar.

İkinci meslek grubunu oluşturan Yeminli Muhasebe Uzmanları "Vereidigte Buchprüfer - VB"; bilanço ve diğer mali tabloların incelenmesi, hesap ve belge doğruluğunun araştırılması, mali analiz, muhasebe organizasyonu gibi konularda faaliyet göstermektedirler. Yed-i eminlik ve mükelleflerin vergi kurumlarında temsili yetkileri de vardır. Bunların a-

(98) ÜLKER, s.32-33.

(99) ÖRTEN, "Dünyada ...", s.89.

tanmaları, belli bir disiplin içinde, "ticaret odaları"na yapılmaktadır(100).

Mesleğe giriş şartları ve sınav konuları İşletme Denetçileri'nden farklı olmayan, fakat uygulamada yetkileri çok sınırlı kalan Yeminli Muhasebe Uzmanlığı yavaş yavaş tarihe karışmakta, mesleğe yeni eleman alınmamaktadır(101).

Vergi Danışmanı "Steuerberater" ve Vergi Temsilcisi "Steuerbevollmächtigter" ünvanlarına sahip meslek mensupları, mükelleflerin, kendilerine verdikleri vekalet sınırları içinde faaliyet göstermektedirler. Vergi Danışmanlarının; buldukları yerin Defterdarlığından, Temsilcilerin ise; Vergi Dairelerinden "çalışma izni" almaları gereklidir(102).

Vergi temsilcileri, yalnızca vergi daireleri önünde, mükellefleri temsile yetkilidirler.

Mesleğe girişte adaylar, mesleki ve kişisel karakter yönünden sıkı bir değerlendirmeden ve resmi bir sınavdan sonra, yemin ettirilerek, çalışma izni almaktadırlar(103).

İngiltere ve ABD'nden farklı olarak Almanya'da meslek devlet tarafından organize edilmiş ve desteklenmiştir. Yine bu iki ülkeden farklı olarak, her meslek grubu için "tek sınav esası" benimsenmiştir.

(100) _____, "Batı Ülkelerinde ...", s.48.

(101) ÖRTEN, s.89.

(102) BAŞAR, s.120.

(103) LUCK, s.81.

Mesleki Yeterlilik Sınavı'na kabul edilebilmek için şu özellikleri taşımak gerekir(104);

- 1- Almanya'da oturmak (karşılıklılık esası geçerli),
- 2- Ahlaki bakımdan mesleğe uygun olmak,
- 3- Maddi ve manevi bakımdan tam bir denge ve düzen içinde bulunmak,
- 4- 30 yaşını doldurmuş olmak,
- 5- Üniversiteyi bitirmiş olmak (ya da en az 10 yıl bir denetçi yanında memur olarak çalışmış olmak),
- 6- Yarısı denetim işinde olmak üzere 6 yıl mesleki deneyimi bulunmak.

Bunların yanında, adayın resmi bir işe alınmasını engelleyecek bir ceza almış olmaması, bedenen ve fikren mesleği yürütebilecek sağlıklı olması gerekmektedir(105).

Ana hatları ile; mali denetim, işletmecilik, ekonomi ve hukuk dallarını kapsayan sınav konuları oldukça ayrıntılı belirlenmiş olup, Vergi Temsilciliği için "kısaltılmış sınav" uygulanabilmektedir(106).

Yazılı sınavı başaran adaylar, bir de sözlü sınava alınırlar. Burada aday, jüri tarafından belirlenen bir konuda konferans verir. Başarısız olan adaylar, en çok üç defa sınava girme hakkına sahiptirler(107).

(104) ARKUN, s.28. - _____, "Batı Ülkelerinde ...", s.52.
- ULUKOL, s.264.

(105) BAŞAR, s.116.

(106) Bkz. BAŞAR, s.117-122.-ULUKOL, s.264-266.-ÜLKER, s.44-47

(107) ÜLKER, s.46-47.

İşletme Denetçileri Enstitüsü, bir Yüksek Konsey "Hauptstelle" tarafından yönetilir. Ayrıca Enstitü'ye bağlı Yerel Organlar "Bezirksgruppen" mevcuttur. Meslek sınavını başarıyla geçen aday, Yüksek Konsey'ce atanır ve yemin edip, diploma alır. Bu, devlet tarafından yapılan bir atama niteliğinde olup denetçiye, ülkenin her yerinde çalışma imkanı verir(108).

Bununla birlikte, vergi hukuku dalında ders veren öğretim üyeleri ile maliyenin üst kademelerinde, özellikle de vergi alanında 10 yıl memur olarak çalışanlar, sınavsız olarak "müşavirlik", maliyenin vergi ve gümrükle ilgili yerel kuruluşlarında 10 yıl hizmeti bulunan memurlar da sınava tabi tutulmaksızın, "temsilcilik" yapabilmektedirler(109).

Enstitü (IW), meslek mensuplarının ilmi seviyelerini yükseltmek amacıyla, bilim çevreleriyle sürekli ilişki içinde olup kurs, seminer, konferans gibi çalışmalarla eğitim faaliyetlerine de katkıda bulunmaktadır.

Bu ülkede muhasebe standartları, yasalarla belirlenmekte olup, Alman Ticaret Yasası işletmelerin, muhasebe çalışmalarında "Düzenli Muhasebe İlkeleri"ne (Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung) uyulmasını zorunlu kılmaktadır(110).

Almanya'da daha çok uygulamaya dönük eğitim veren İktisat Meslek Yüksek Okulları yanında, teori ağırlıklı İktisadi ve Sosyal Bilimler Fakülteleri'nde verilen eğitim, mu-

(108) _____, "Batı Ülkelerinde ...", s.50-51.

(109) BAŞAR, s.121.

(110) BÜYÜKMİRZA, a.g.m., s.64.

hasebe eğitiminin temelini oluşturmaktadır. Bunların dışında "Endüstri Mühendisliği" bölümlerinde işletme iktisadı içerisinde muhasebe konularına yer verilmektedir(111).

Bir bilim dalı olarak muhasebe denetimi eğitiminin ilk kez 1907'de "Leipzig Ticaret Yüksek Okulu"nda hesap uzmanı yetiştirmek amacıyla açılan kurslarla başladığı kabul edilmektedir.

Üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminde farklılıklar olmakla birlikte genellikle, teorik kısım; denetleme kuramı, uygulamalı kısım; Anonim Şirketler Yasası'na göre yıl sonu hesaplarının denetimi ve seçimlik dersler; iç denetim, kooperatiflerde denetim v.b. olarak üç ana bölümden oluşmaktadır(112).

Dört yıllık lisans eğitimi şu üç aşamada tamamlanmaktadır(113);

Birinci aşamada; Ön Eğitim "Propaedeutik" de, muhasebe, matematik ve istatistik ile ilgili bilgiler genellikle sekiz haftalık bir süre içinde verilmektedir. Bu kurslarda verilen muhasebe ise, iki kısma ayrılıp birinci kısımda; genel muhasebe, ilkeler ve kayıt yöntemleri ile uygulamaları, hesap planları ve bilanço teknikleri verilmektedir. İkinci kısımda ise; maliyet muhasebesi ile ilgili genel bilgiler ve teknikler işlenmektedir. İkinci aşamaya devam edebilmek için,

(111) Zekai YILMAZ, "Batı Almanya'da Muhasebe Eğitimi", I. TMES., İstanbul 1979, s.180.

(112) LUCK, s.85.

(113) YILMAZ, s.181-182.

Ön eğitimde başarılı olmak gerekmektedir.

İkinci aşamada; Temel Eğitim "Grundstudium", dört yıllık bir süreyi kapsamakta olup, ön eğitimde öğretilenlerin uygulaması yanında, özellikle mali tablolarla ilgili teorik bilginin tamamlanmasını amaçlamaktadır.

Üçüncü aşama ise; Ana ve İhtisas Eğitimi "Haupt-und Spezielles Studium" olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. Ana Eğitim adı verilen kısımda; yönetim muhasebesi ve ihtisas muhasebelerinin bazı bölümleri öğretilmektedir. İhtisas Eğitimi'nde ise; muhasebe kontrol ve denetimi, organizasyon v.b. konular işlenmektedir.

Buna göre Almanya'da verilen muhasebe eğitiminin; sistematik bilgilerden oluşan teori bölümü, seminer, kurs, v.b. çalışmalarla gerçekleştirilen uygulama bölümü ve bu ikisini birleştiren "örnek olay" biçimindeki tartışma bölümlerinden meydana geldiğini söyleyebiliriz.

Gerek sınav, gerekse eğitim konuları kültürel, sosyal ve teknik gelişmeler yönünde değişebilmektedir.

4- Fransa

1880'de ilk kez toplanan "Fransa Muhasebeciler Kongresi"nin en önemli konusu; "muhasebenin tekdüzenleştirilmesi" olmuştur(114). Bir yıl sonra çıkarılan yasayla da meslek, yasal dayanağa kavuşturulmuştur.

(114) Remzi ÖRTEN, "Fransa'da Muhasebe Eğitimi", I.TMES., İstanbul 1979, s.187.

Mesleğin düzenlenmesi ile ilgili olarak 22 Mayıs 1927'de kabul edilen yönetmelik ile "hesap uzmanlığı diploması" (Brevet d'Expert Comptable) alabilmek için, iki ayrı sınav ve beş yıllık staj öngörülmüştür(115).

1942 yılı, hem bir muhasebecilik örgütünün kurulması hem de bir genel hesap planının hazırlanması bakımından, bugünkü anlamıyla mesleğin Fransa'da kuruluş yılı olarak kabul edilmektedir. 3 Nisan 1942 tarihli yasa ile kurulan "Uzman Muhasebeciler ve Yetkili Muhasebeciler Birliği - OECCA"(116) meslek mensuplarını bünyesinde toplamış ve 1945 tarihli yönetmelikle gerekli değişiklikler yapılarak, mesleğin yasal statüsü korunmuştur. Söz konusu yönetmelikle, ülkede muhasebe denetimi ve organizasyonu yetkisi, yalnızca Birlik mensuplarına verilmiştir(117).

1914'ten itibaren çeşitli tarihlerde çıkarılan vergi yasalarında, mesleğin gelişmesine yönelik hükümler bulunmakla birlikte, "tekdüzen muhasebe" çalışmalarının, muhasebenin ve muhasebe uzmanlığının gelişmesinde rolü büyük olmuştur.

Uzman muhasebecilik ve yetkili muhasebecilik meslekleri; 1945'ten 1968'e kadar bir kaç kez değiştirilmekle birlikte, çıkarılan yönetmeliklerle tanımlanmış ve sınırları belirlenmiştir. Buna göre, yetkili muhasebeciler, kayıtlı-

(115) Mazhar HIÇŞAŞMAZ, "Fransa'da Serbest Hesap Mütahassıslığı", TÜRKİYE'DE MUHASEBE UZMANLIĞI MESLEĞİ, TMUD. Ya.No;3, İstanbul 1974, s.126.

(116) "Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agrèes"

(117) HIÇŞAŞMAZ, s.128. - ÇAKICI-UYANIK, s.17. _____, "Batı Ülkelerinde . . .", s.53.

rın tutulması, defter ve belgelerin korunması,, mali tabloların düzenlenmesi gibi fonksiyonları üstlenirken, uzman muhasebeciler de; mali tablo ve belgelerin incelenmesi,, denetlenmesi, yönetim ve vergi konularında danışmanlık, muhasebe organizasyonu v.b. konularda faaliyet göstermektedirler(118). Ancak "yetkili muhasebecilik" geçiş niteliğinde olup, günümüzde Birliğe bu ünvanla kayıt yapılmamaktadır.

Ülkede mesleğin gelişmesinde katkısı olan diğer bir unsur da, çeşitli tarihlerde değişikliğe uğrayan Ticaret Yasası hükümleri ile 1967'de kurulan "Borsa İşlemleri Komisyonu" nun ortakların ve kamunun aydınlatılmasına yönelik çalışmaları olmuştur(119).

1946 yılında kurulan "Tekdüzen Muhasebe Komisyonu" (120) yerini 1947'den itibaren "Ulusal Muhasebe Konseyi"ne (121) bırakmıştır. Konsey, geniş yetkilerle donatılmış olup, muhasebe standartlarını belirlemekle de görevlidir. Kamu hizmeti gören ve resmi bir nitelik taşıyan bu kuruluş, Kıta Avrupasındaki diğer ülkelere de örnek olmuştur. Öğretim üyelerinin de dahil olduğu meslekle ilgili birçok kuruluş temsilcisinden oluşan Konsey, "Genel Plan" ile belirlenen muhasebe standartlarının uygulanması ve meslek mensuplarının ilmi yönden aydınlatılmasını sağlamak gibi fonksiyonları

(118) HIÇŞAŞMAZ, a.g.m., s.131.

(119) Yaşar KARAYALÇIN, Bilanço Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Ya.No;133, Ankara 1979, s.131-132.

(120) "Commission de Normalisation des Comptables - CNC"

(121) "Conseil National de la Comptabilite - CNC"

üstlenmiştir. 1982 yılında Muhasebe Genel Planı'nda gerekli değişiklikler yapılarak Avrupa Topluluğu yönergelerine uyum süresine girilmiştir(122).

Öte yandan Uzman Muhasebeciler ve Yetkili Muhasebeciler Birliği, meslek mensuplarının haklarını korumak, Birliğe ulaşan istek ve şikâyetleri cevaplandırmak, üyeler arasında iletişimi sağlamak ve üyelerin kaydedildiği listeyi (Tableau de l'Ordre) hazırlamak gibi fonksiyonları da yerine getirmektedir(123).

Uzman Muhasebeci (Expert Comptable) olabilmek için aşağıdaki koşulları yerine getirmek gerekmektedir(124);

- 1- Fransız uyruğunda olmak (belli şartlarla yabancılar da kabul edilmekte),
- 2- Medeni hakları kullanma yeterliliğine sahip olmak,
- 3- Onur kırıcı bir suçla hüküm giymiş olmamak,
- 4- Ahlaki bakımdan mesleğe uygun olmak (bu konuda Birlik serbestçe karar verir),
- 5- 25 yaşını doldurmuş olmak,
- 6- Milli Eğitim Bakanlığı'nca verilen "Uzman Muhasebecilik Diploması"na sahip olmak.

Muhasebe uzmanlığı diplomasını alabilmek için ise; 19 yaşını doldurmuş olmak şartıyla, muhasebe, hukuk, işletmecilik ve iktisat konularını kapsayan bir yazılı, bir de sözlü

(122) ÖRTEN, "Dünya'da ...", s.90. - "Fransa'da ...", s.197-207. - ~~ÖYÜK~~MİRZA, a.g.m., s.64.

(123) HİÇŞAŞMAZ, a.g.m., s.129-133.

(124) ULUKOL, s.268. - _____, "Batı Ülkelerinde ...", s.54.

sınavı geçmek gerekmektedir(125). Başlangıç Sınavı "Examen prèliminaire" adı verilen bu sınavdan sonra, üç yıl süreli staj devresini bir muhasebe uzmanı yanında veya Maliye Bakanlığı gözetiminde tamamlamak gerekmektedir(126). Bu süre içinde adaylara, "stajyer uzman" ünvanı verilmektedir. Yüksek öğrenim görenler veya meslekle ilgili olarak uzun süre çalışmış olanların staj süreleri en fazla bir yıl kısaltılabilmektedir.

Staj çalışmalarını tamamlayan aday, mesleği sürdürmeye yeterli olup olmadığını ölçmek amacıyla; yazılı, sözlü ve tez savunması aşamalarından oluşan Son Sınav'a "Examen Final" alınır. Ancak bu sınava girebilmek için 25 yaşını doldurmuş olmak gerekir. Son sınavın yazılı kısmında; muhasebe uygulamaları, denetim, istatistik gibi konular yanında, ilk sınavdaki konulardan daha ayrıntılı sorular sorulur. Sözlü kısım ise; en fazla iki saat sürmek koşuluyla benzer konuları içerir. Bir de, belirlenen konuda bir tez hazırlayıp, komisyon önünde savunmak gerekir(127). Bütün sayılan aşamaları başarıyla geçen aday; meslek yemininden sonra, meslek tablosuna kaydedilir ve "Expert Comptable" ünvanına sahip olur.

Fransa'da uzman muhasebeciler dışında, mahkemelerde görev yapan, ayrı statüye tabi Adli Eksperler "Experte judiciaires" ile Vergi Müşavirleri "Experts fiscaux" ve Ortaklık Denetçileri "Commissaires aux Comptes des Societes" de faaliyet göstermektedir(128).

(125) ARKUN, s.30.

(126) HİÇŞAŞMAZ, a.g.m., s.135. - ÖRTEN, "Fransa'da ...", s.213.

(127) HİÇŞAŞMAZ, s.135. -- ULUKOL, s.268.

(128) _____, "Batı Ülkelerinde ...", s.58. - ÖRTEN, "Dünyada ...", s.87.

Mesleğe girişte, üniversite mezunu olma şartı aranmadığı halde, sınavların zorluğu ve çok ayrıntılı oluşu yanında mesleğin saygınlığı, daha çok üniversite mezunlarının mesleğe ilgi duymasını sağlamaktadır. Lise mezunu olanlar, herhangi bir yoldan meslekle ilgili dört yıllık teorik eğitim ve üç yıllık stajdan sonra tez yazımı ve jüri önünde savunulması da dahil olmak üzere, yeterlilik sınavına tabi tutularak muhasebe uzmanı olabilmektedirler.

Ülkenin çeşitli yerlerinde faaliyet gösteren eğitim kurumlarında ders programları ve öğretilenler arasında fark bulunmayıp, uygulamada olduğu gibi eğitimde de "tekdüzenlilik" önemli ölçüde sağlanmıştır(129).

Muhasebe uzmanları, şirketlerde yasal denetçi olarak görev alabildikleri gibi, bağımsız muhasebe denetimi, hesap incelenmesi, finansal analiz, muhasebe organizasyonu, bilirkişilik, hakemlik, mali müşavirlik, yönetim danışmanlığı v. b. yapabilmektedirler(130).

Mesleki kuruluşların ve devletin ilgisiyle gelişen Fransız Uzman Muhasebeciliği, dünyaca ünlü duruma gelmiştir.

5- İsviçre

Bu ülkede ilk mesleki örgütlenme, 1913'te "İsviçre Muhasebe Uzmanları Birliği - ASEC" in (131) kurulmasıyla gerçekleşmesine rağmen meslek, diğer Batı Avrupa ülkelerindeki

(129) HIÇŞAŞMAZ, a.g.m., s.138. - ÖRTEN, "Fransa'da ...", s.209.

(130) ÖRTEN, "Dünyada ...", s.87.

(131) "Association Suisse des Experts Comptables".

kadar gelişmemiştir.

1941 yılında çıkarılan bir yasayla meslek; yasal düzene kavuşturulmuş ve mesleğe giriş koşulları ile örgütlenme çerçevesi belirlenmiştir(132).

1926 yılında kurulmuş olan "İsviçre Muhasebe Uzmanları Odası - CSEC"(133), meslekle ilgili üç kuruluşu da bünyesinde bulundurmaktadır. Bunlar;

- İsviçre Muhasebe Uzmanları Birliği,
- İnceleme ve denetleme ortaklıkları,
- Banka ve Tasarruf Sandıkları Denetçileri Birliği' dir.

Ülkede mesleği yürütebilmek için şu özellikleri taşımak gerekmektedir;

- 1- İsviçre uyruklu olmak (karşılıklılık şartı geçerli),
- 2- Güvenilir bir karakter sahibi olmak,
- 3- 25 yaşını doldurmuş olmak,
- 4- Devlet uzman muhasebecilik sınavını başarmak.

Uzman muhasebecilik sınavları iki aşamalı olup, her aşama yazılı ve sözlü olarak iki kısımdır. İlk sınav genel olarak; işletme, muhasebe, denetim, hukuk, vergi ve istatistik konularını kapsamaktadır.

Son sınavda ise; (ev çalışması olarak verilen) meslekle ilgili bir tez hazırlanır. En çok yedi saat sürebilen

(132) ARKUN, s.31. - ULUKOL, s.269.

(133) "Chambre Suisse pour Experts Comptables".

yazılı kısımda, denetimle ilgili sorular ağırlıktadır. Sözlü kısım ise, komisyon önünde tez savunması ve vergi hukuku ile ilgili sorulardan oluşmaktadır(134).

İlk sınava girebilmek için iki, son sınava girebilmek için ise, dört yıllık staj çalışmasını tamamlamış olmak gerekmektedir(135). Final sınavında başarılı olanlara, İsviçre Federal Devleti - İktisat Bakanlığı tarafından "Muhasebe Uzmanı Diploması" verilmektedir.

Bu ülkede denetçilerin, özellikle işletme yönetimi ve muhasebe alanında kuvvetli bilgi sahibi olması ve borsaya kayıtlı ya da yıllık cirosu belli bir tutarın üzerinde olan anonim şirket denetçilerinin diplomalı muhasebe uzmanlarından seçilmesi, kanunen zorunlu tutulmuştur(136).

6- Avustralya

Bu ülkede 1885'te kurulan "Institute of Chartered Accountants in Australia - ICAA"nın çalışmaları, mesleğin yönlendirilmesinde önemli rol oynamıştır(137).

1952 yılında, daha önce kurulmuş olan beş meslek örgütünün birleştirilmesiyle oluşturulan ve halen ülkede mu-

(134) ARKUN, s.31. - ULUKOL, s.270.

(135) Davut AYDIN, "AT Ülkelerinde ve Türkiye'de Muhasebe Sistemleri ve Uygulamaları - Karşılaştırmalı Bir Yaklaşım", (3.İşletmecilik Kongresine Sunulacak Tebliğ), Eskişehir 1989, s.16.

(136) ARKUN, s.31. - KARAYALÇIN, s.141.

(137) HENDRIKSEN, s.91.

hasebe uygulamaları ve denetiminde söz sahibi olan "Australian Society of Accountants - ASA" dünyada ABD ve İngiltere'den sonra üçüncü büyük organizasyon durumundadır(138).

Yılda dört kez toplanan, 14 üyeli bir "Ulusal Konsey" ile "Bölge Konseyleri"nden oluşan Birlik, meslek mensuplarının ücret tarifelerinden, muhasebe standartlarının belirlenmesine kadar bir çok konuda uzmanlaşmış alt komiteleri de bünyesinde toplamaktadır. Anonim şirket niteliğinde kurulmuş olan Birliğin herhangi bir Bakanlığa bağlı olmaması da ayrı bir özellik taşımaktadır(139).

7- Japonya

Japonya'da "Bağımsız ve Yeminli Kamu Muhasebeciliği Yasası" 1948 yılında kabul edilmiştir(140). ABD'ndekine benzer biçimde düzenlenen mesleğin ağırlık noktasını "bağımsız dış denetim" oluşturmaktadır.

Yeminli Kamu Muhasebecisi olabilmek için, Maliye Bakanlığı tarafından atanan bir komisyonca hazırlanan, üç ayrı sınavda başarılı olmak gerekmektedir. Lisansüstü öğrenim görenler ilk sınavdan muaf tutulmaktadır(141).

(138) Selçuk USLU, "Türkiye'deki Muhasebecilik Mesleğine Bakış ve Bir Karşılaştırma", X.TMES., (Der.A.Sait SEVGENER), Alanya, 24-28 Ekim 1989, s.38.

(139) USLU, s.38-39.

(140) ÇAKICI - UYANIK, s.18.

(141) Sami KAZICI, "Japonya'da Yeminli Mali Müşavirlik ve Denetim", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.98, Ekim1989, s.32.

Ara sınav; ekonomi, genel muhasebe, maliyet muhasebesi, ticaret hukuku, işletme yönetimi ve denetim teorisi konularını kapsamakta olup, bu sınavı geçenlere "yardımcı yeminli kamu muhasebecisi" ünvanı verilmektedir. Bir yıl süren eğitim (kurs) ve iki yıl (yardımcı sıfatıyla) yapılan çalışmadan sonra "yeterlilik sınavı"na girmeye hak kazanılır. Teknik yeterliliği ölçmeyi amaçlayan yazılı ve sözlü yeterlilik sınavı; iç kontrol, finansal analiz, uygulamalı muhasebe denetimi konularını içermekte ve ayrıca bir tez çalışması yapmak gerekmektedir(142).

Ülkede, bağımsız mali denetimi düzenlemek amacıyla 1966 yılından itibaren "muhasebecilerin sınırsız sorumluluğu esası"na dayalı, "denetim şirketleri sistemi" getirilmiştir. Üst düzeyde organizasyon, sorumlu ortaklık, eğitim olanakları ve kaliteli denetim gibi bir çok avantajlar, denetim şirketlerinin kurulmasını özendirmiştir.

Meslek Yasası'na dayalı olarak kurulan ve tüm meslek mensuplarının üye olmak zorunda olduğu "Japanese Institute of Certified Public Accountants" ülkede faaliyet gösteren tek meslek örgütü konumundadır(143). Enstitü, üyelerinin haysiyetini korumak ve sürdürmek, onları disiplin ve gözetim altında tutmak amacıyla bir dizi "Davranış Kuralları" oluşturmuş ve bunları sıkı bir biçimde uygulamaktadır. Bunlara ek olarak, mesleki araştırma ve soruşturma işlerini yürütmek, muhasebecilik teori ve uygulamasıyla ilgili önerilerde bu-

(142) KAZICI, s.33. - ÇAKICI-UYANIK, s.19.

(143) ÖRTEN, "Dünya'da ...", s.91.

lunmak, eğitim kursları düzenlemek ve araştırmalar sonucu ortaya çıkan raporlarla ilgili toplantılar düzenlemek gibi hizmetleri geliştirmek amacıyla da, çeşitli komite ve proje grupları oluşturmaktadır(144).

Japonya'da genel kabul görmüş denetim standartları, bağımsız ve yeminli muhasebe uzmanları tarafından oluşturulan "İşletme Muhasebesi Karar Konseyi - BADC"(145) tarafından yayınlanmaktadır. Bir anonim şirket (Kabushiki-kaisha); biri ortaklara diğeri yatırımcılara yönelik olarak, iki tip yıllık rapor hazırlamaktadır. Bunlardan birincisi "Ticaret" ikincisi ise "Borsa" yasalarına göre düzenlenmektedir(146).

Kamuyu aydınlatma ilkesine uygun olarak, "açıklık" sistemini gerçekleştirmeyi amaçlayan "Yeminli Kamu Muhasebecileri Kurulu"nun çalışmaları da, denetim fonksiyonunun gerçekleştirilmesinde önemli rol oynamaktadır.

Ülkede faaliyet gösteren her anonim şirketin bünyesinde, genel kurul tarafından seçilmiş bir ya da daha çok denetçi (Kansaya Ku) bulunmakla birlikte, bunların bağımsız olamayacağı endişesiyle, Sermaye Piyasası Yasası ile ayrıca bağımsız ve yeminli muhasebe uzmanları tarafından denetim zorunluluğu getirilmiştir(147).

(144) KAZICI, s.34.

(145) "Business Accounting Delibration Council"

(146) KAZICI, s.32-37.

(147) ÇAKICI-UYANIK, s.18. - KAZICI, s.36.

B- Uluslararası Mesleki Çalışmalar

Dünya ülkeleri arasında ekonomik ilişkilerin giderek yoğunlaşması finansal bilgi akışlarının uluslararası düzeyde, ortak esaslara bağlanmasını zorunlu kılmaktadır.

Muhasebe uygulamalarının, mesleki örgütlenme ve eğitimin uluslararası düzeyde uyumlaştırılmasını sağlamak amacıyla çeşitli meslek örgütleri; araştırmalar yapmakta, bildiriler hazırlamakta, yayınlar yapmaktadır. Meslek üyeleri arasında iletişimi ve uygulamada birliği sağlamak, aynı zamanda ülkeler arası gelişmişlik farkından kaynaklanan sorunları ortadan kaldırmak gibi nedenlerle, uluslararası meslek standartlarının belirlenmesi, bunların ülkeler bazında kabul edilerek titizlikle uygulanması da büyük önem taşımaktadır.

Bir mesleğin uluslararası alanda geçerliliğinden söz edebilmek ise, bu mesleğin sorunlarının çözümünde geçerli ülkelerin araştırılmasında, ulusal ve yöresel yasalar ötesinde daha geniş bir açıdan ele alınmasına bağlı olmaktadır(148).

Çok uluslu şirketlerin ve uluslararası profesyonel muhasebe şirketlerinin hızla gelişmesi; farklı ülkelerdeki muhasebecilerin tekdüzen muhasebe uygulamaları ve uluslararası bir muhasebe anlayışının geliştirilmesi için işbirliği zorunluluğunu doğurmuştur. Yaklaşık olarak 1925 yılından itibaren (İkinci Dünya Savaşı yılları hariç) her beş yılda bir toplanan Uluslararası Muhasebeciler Kongresi (International Cong-

(148) David Rae SMITH, (Çev. Fevzi SÜRMEİ), "Konsolidasyonda İlkeler ve Sorunlar", 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi (Avustralya, 1972), B.I.T.I.A. Ya.No;155/97, Eskişehir 1976, s.95.

ress of Accountants) bu uyumlaştırma fonksiyonunu büyük ölçüde yerine getirmektedir.

Uluslararası uyumlaştırma ile ilgili genellikle konsolidasyon uygulaması ve kapsamı, vergi karşılıkları, yabancı para çevirme işlemleri, kıdem tazminatı, finansal kiralama (leasing) ve enflasyon gibi konularda sorunlarla karşılaşmaktadır(149).

Bu bölümde, konu ile ilgili olarak faaliyet gösteren kurumlar hakkında çok kısa açıklamalarla yetinilecektir.

1. "International Accounting Standards Committes-IASC"

1973 yılında, dünyadaki muhasebe uygulamalarını uyumlaştırmak amacıyla ABD, Kanada, Meksika, İngiltere, İrlanda, Almanya, Fransa, Hollanda, Avustralya ve Japonya temsilcileri tarafından kurulmuştur. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD), 1974 yılında bu Kurul'a üye olmuştur.

Kurulun amacı; Finansal tabloların hazırlanmasında uygulanacak standartları belirlemek ve kamu yararına yayınlamak, bu standartların tüm ülkeler tarafından kabul edilmesini ve uygulanmasını sağlamak olarak belirlenmiştir(150).

(149) Fahir BİLGİNOĞLU, "Muhasebede Harmanizasyon; Avrupa ve Uluslararası Düzeyde Muhasebeye Doğru", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.11, S.41, Ağustos 1985, s.13.

(150) Ömer İALİK, "Muhasebe Meslek Yasası ve Muhasebe Denetim Standartları" (PANEL), X. TMES, (Der. A. Sait SEVGENER), Alanya, 24-28 Ekim 1989, s.14.

Özellikle 1960'lardan sonraki çabalar muhasebe standartlarının uyumlaştırılması ve geliştirilmesi yönünde olmuştur.

2. "International Federation of Accountants - IFAC"

1977 yılında kurulan ve Türkiye'nin de (TMUD ile) 1979'da üye olduğu IFAC'ın amacı, uyumlaştırılmış standartlarla, tüm dünyada yeknesaklığı sağlanmış bir muhasebecilik mesleğini geliştirmek ve yüceltmektir(151). Bunu sağlayacak olan ise sürekli eğitimidir.

IFAC'a bağlı olarak kurulan "International Auditing Practices Committee - IAPC" 1979 yılından beri uluslararası denetim tebliğlerinde açıklayıcı ilkeleri yayınlamaktadır (152).

3. "International Accountants Research Committee-IARC"

İngiltere, ABD ve Kanada'daki meslek örgütleri tarafından 1966 yılında kurulan Komite, meslek kuruluşları arasında iletişimi sağlama ve işbirliği alanlarında dikkate değer bir kuruluştur(153).

4. "Union Europeenne des Experts Comptables Economiques et Financiers-UEEC"

Avrupadaki çeşitli muhasebe örgütleri tarafından 1951

(151) İLALİK, a.g.m. s.14.

(152) AKDOĞAN, a.g.m. s.72.

(153) John B. STUDDY, (Çev. Celâl KEPEKÇİ), "Denetim Raporu", 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi (Avustralya, 1972), E.İ.T.İ.A. Ya. No;155/97 Eskişehir 1976, s.142.

yılında oluşturulan Birliğe yirmiden fazla ülke üye durumundadır(154).

UEEC'in amacı, Avrupadaki muhasebe uzmanları arasında birliği ve muhasebe mesleği ile ilgili standartların işbirliği içinde geliştirilmesini sağlamaktır. Birlik, bu amaç doğrultusunda 1974'ten beri tebliğler yayınlamaktadır.

UEEC bünyesinde kurulmuş olan "Accounting Standards Board-ASB" 1978 yılından beri denetim standartları ile ilgili yaklaşık yirmi adet tebliğ yayınlamıştır(155).

5. "Interamerican Accounting Assaciation-IAA"

Ulusal muhasebe kurumları arasında işbirliği ve uluslararası karşılıklı anlayış sağlamada etkinliği amaçlayan IAA, 1949 yılından beri iki ya da üç yılda bir toplanan ve batı yarım küresi ülkelerine açık olan "Amerika İçi Muhasebe Konferansları"düzenlemektedir(156).

Bunların dışında, uluslararası uyumlaştırma ve işbirliği çalışmalarında bulunan "Uluslararası Muhasebe Uzmanları Koordinasyon Komitesi-ICCAP", "Asya ve Pasifik Muhasebeciler Konfederasyonu-CAPA", Avrupa birliği'ni sağlamayı amaçlayan Avrupa Topluluğu'nun yönergeleri, uluslararası uyumlaştırmada etkili olan diğer çalışmalardır.

(154) AKDOĞAN, a.g.m., s.72.

(155) AKDOĞAN, s.75.

(156) HENDRIKSEN, s.85.

6. "Avrupa Topluluğu Yönergeleri"

Topluluk, üye ülkelerin şirketlerle ilgili mevzuat ve uygulamalarını uyumlaştırmak amacıyla "Community Directives" (Yönergeler) yayınlamaktadır. Muhasebeyle ilgili yönergelerin hareket noktasına Avrupa Topluluğu Muhasebe Uzmanları İnceleme Grubunun hazırladığı ön tasarılar oluşturmaktadır(157).

Bugüne kadar yayınlananlar içinde 4. 7. ve 8. yönergeler sırasıyla sermaye şirketleri ve finansal tablolar, konsolide finansal tablolar ile denetim uygulamaları ve denetçilerin nitelikleriyle ilgilidir. 1990 yılı içinde yayınlanan yönerge ise, üye ülkelerde görevli meslek mensuplarının karşılıklı kabulünü kolaylaştırmayı ve meslek mensuplarına uluslararası nitelik kazandırmayı amaçlamaktadır(158).

(157) BÜYÜKMİRZA, a.g.m., s.65.

(158) Melih ERDOĞAN, "AT Ülkelerinde Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi", Prof.Dr.İlhan CEMALCILAR'ın Anısına Armağan, A.Ü. Ya. No; 393, İ.İ.B.F. Ya. No;84, Eskişehir 1990, s.219.

C- Türkiye'de Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik

I. Türkiye'de Ekonomik-Mali Denetim Anlayışının Oluşumu ve Gelişmesi

Türkiye Cumhuriyeti 1920'li yıllarda ilk temellerini atarken, önceki dönemlerden kalan, çok ağır sorunları olan bir mali sistemle, tamamen kontrolden çıkmış, felç olmuş bir ekonomiyi de miras almıştır. Durum böyle olunca Devlet'in en önemli görevi de ülke güvenliğinin sağlanması yanında, ekonomik bağımsızlığı sağlamaya yönelik tedbirler almak ve bunları uygulamak olmuştur. Bu amaçla bir yandan ekonomik kalkınmayı sağlayacak yatırımlara ihtiyaç duyulurken, diğer taraftan da bu yatırımlara kaynak sağlamak ve dış borç yükünden kurtulmak için çareler aranmıştır. Hiç kuşku yok ki bu çarelerden biri de vergi gelirleri olmuştur. Dolayısıyla bir yandan vergi gelirlerini arttırma yolları aranırken, diğer taraftan denetim fonksiyonu da, sağlıklı ve sürekli kalkınmanın bir aracı olarak düşünülmüştür.

Cumhuriyetin ilk yıllarında ülke ticaretinin hemen hemen tamamı yabancıların elindeydi. Çok küçük işletmelerden (el sanatları düzeyinde) oluşan sanayi, ulusal bir nitelikten uzaktı. Ülke nüfusunun yaklaşık %75'i tarım sektöründe (teknolojiden yoksun üretim yöntemleri ve kıt pazarlama olanaklarıyla) çalışmaktaydı. Dolayısıyla bu dönemde, düzenli muhasebe uygulamalarından, denetiminden ya da eğitiminden söz etmek bir anlam ifade etmeyecektir.

1923 yılında toplanan İktisat Kongresi'nde bir araya gelen sanayi, ticaret, tarım ve işçi gruplarının görüşleri, ekonomik kalkınma planları için hareket noktası olmuştur. 1933/ 37

döneminde uygulanan ilk kalkınma planındaki yatırımları gerçekleştirmek üzere kurulmaya başlanan İktisadi Devlet Teşekkülleri ile ülkede muhasebe uygulamalarını geliştirme gereği de iyice hissedilmeye başlanmıştır.

Ülkemizde 1850 yılında uygulanmaya başlanan Ticaret Yasası (1807 tarihli Fransız Ticaret Yasası'nın bir tercümesi niteliğinde olduğundan), Türk Hukukunda Fransız etkisinin 1926 yılına kadar sürmesine neden olmuştur. 1926 yılında kabul edilen, Türkiye Cumhuriyeti'nin (865 sayılı) ilk Ticaret Yasası ise Alman Ticaret Yasası'ndan alınmış olup; anonim şirketler, bilanço ve kâr-zarar tablolarının düzenlenmesi, envanter, maliyet hesapları ve kayıt yöntemlerine ilişkin hükümler içermektedir(159).

1938 yılında yürürlüğe giren 3460 sayılı "İktisadi Devlet Teşekkülleri Yasası" ile işletme bütçeleri ve iç denetim konularında uygulamalar başlatılmıştır.

Ülkemizde 1950 yılında yapılan düzenlemelerle vergi sisteminde önemli değişiklikler yapılmış, başta Gelir, Kurumlar ve Vergi Usul Kanunları olmak üzere vergi sistemimizin genel çerçevesi belirlenmiştir. Bu düzenlemelerle beyana dayalı vergilendirmenin tercih edildiği görülmektedir. 1950-60 döneminde dolaysız vergiler, geleneksel mal ve hizmetlerden sağlanmıştır. Genel olarak vergi yükü ise %10-12 dolayında olmuştur (160).

(159) HİÇŞAŞMAZ, Tarihsel.... , s.61

(160) Mehmet ŞAFAK, "Vergi Yönetimi, Denetimi ve Uygulamalarında Muhasebenin Önemi", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.6, S.21-22, Ağustos-Kasım 1980, (13. TMK-Bildiriler/8-10 Ekim 1980, İstanbul), s.95.

Vergi Usul Kanunu'nun 153 ve 257. maddelerinden oluşan ikinci kitabı, "bildirimler, defter tutmak, belge düzeni, envanter, saklama ve sunma" gibi konuları düzenlemektedir. Bu düzenlemeler, muhasebe uygulamalarında ve eğitiminde önemli etkiler meydana getirmiştir.

1956 tarihli Türk Ticaret Kanunu'nun; kayıt düzeni, kredi talep edenlerin belli standartlara uygun mali tablolar düzenlemeleri gereği ve faaliyet sonuçlarının açıklanması ile ilgili hükümleri(161) muhasebe alanında yeni gereksinimleri ortaya çıkarmış ve gelişmelere zemin hazırlamıştır.

Beyan esasına dayanan vergilerde, vergiye esas olacak matrahın belirlenmesi, mükellefin sorumluluğundadır. Mükellef, bu sorumluluğu yerine getirirken muhasebeden yararlanmaktadır.

Beyan edilen matrahın gerçeğe uygun olması, matrahın hesaplanmasına temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğru, güvenilir ve tam olmasına bağlıdır. Beyanın gerçeğe aykırı olması; vergi kaçırma düşüncesi dışında kuralların, yöntemlerin ve kavramların iyi bilinmemesinden de kaynaklanabilmektedir(162) Mükellef-vergi dairesi uyumsuzluklarında, muhasebe kayıtları, mükellefin lehine ya da aleyhine delil olarak kullanılabilir. Dolayısıyla, beyana dayalı vergilemede, vergilerin doğruluğunun araştırılması ve vergi kayıplarının önlenmesi amacıyla vergi denetimi zorunlu olmaktadır.

(161) Ömer LALİK, "Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarının Özellikleri", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.6, S.21-22, Ağustos-Kasım 1980, s.125-HİÇŞAŞMAZ, Tarihsel... ,s.62.

(162) Celâl KEPEKÇİ, Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, Anadolu Üniversitesi, Ya. No; 118, AÖF Ya. No; 42 (F.2, Ünite:12) Ankara 1986, s.160.

Günümüzde Maliye Bakanlığı bünyesinde denetimle görevli elemanların nitelik ve nicelik eksiklikleri nedeniyle sağlıklı bir vergi denetimi gerçekleştirilememektedir(163).

Ülkemizde uygulanan vergi denetimi iki şekilde olabilmektedir. Birincisi; kayıt düzeni ile ilgili, yüzeysel denetim (1981'den beri uygulanmaktadır). İkincisi ise; vergi incelemesi olarak bilinen derinlemesine denetimdir(164).

Vergi İncelemesinden amaç; "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamaktır"(165). Bunu yaparken de yararlanılan temel kaynak, muhasebe verileridir.

Muhasebe uygulamalarının sadece vergi kanunlarına dayandırılması; devletin vergi toplama ihtiyacına karşılarken, toplumdaki diğer kesimler ihmal edilmiş olur. Hatta işletme yöneticileri dahi, böyle bir muhasebeden karar aracı olarak yararlanamazlar(166). Muhasebe, yalnız vergi kanunları için tutulamayacağı gibi, vergi kanunları dikkate alınmadan tutulan muhasebenin de yeterli olamayacağı açıktır.

Ülkemizde 1985 yılında uygulamaya giren Katma Değer Vergisi Kanunu ile, muhasebe uygulamaları, belge düzeni ve muhasebecilerin sorumluluğu yeni bir boyut kazanmıştır.

(163) ŞAFAK, a.g.m., s.97.

(164) Mehmet İŞILTAN, "Vergi Kaçağını Önlemek Ancak Çağdaş Denetim Sistemi ile Mümkün Olur", YÜKSEK TİCARETLİLER DÜNYASI DERGİSİ, S.3, Eylül 1986, s.61.

(165) V.U.K., Md.134.

(166) Nejat TENKER, "Türkiye'deki Muhasebe Denetiminin Değerlendirilmesi", STANDARD EKONOMİK VE TEKNİK DERGİ, Y.28, S.17, 1989, s.94.

Günümüzde devletin üstlendiği sosyal fonksiyonlara paralel olarak, kamu harcamalarında büyük artışlar olmuş, bunun sonucu; devletin daha fazla kaynak ihtiyacını karşılamak amacıyla işletme kârlarından aldığı paylar da artmıştır(167).

Ülkemizde, vergi düzenlemelerinin karmaşıklığı, sayıca çokluğu, kolay anlaşılabilirliği gibi nedenlerle çok daha sıkı bir muhasebe-vergi ilişkisi gözlenmektedir. Vergi yükümlülerinin sık sık değişen mevzuatı takip etmeleri, vergi yasalarını anlayıp yorumlayarak doğru bir biçimde uygulamalarını zorlaştırmaktadır. Dolayısıyla mükellefleri; vergi ile ilgili konularda aydınlatarak, onun adına bazı sorumlulukları yerine getirmek, ağır vergi cezalarından kurtulmayı sağlamak ve ilgili kurumları doğru ve tam olarak bilgilendirmek sorumluluğu muhasebecilerin üzerine düşmektedir(168). Ancak, daha önce de değinilen, vergi düzenlemelerinin çokluğu ve karmaşıklığı gibi nedenlerle muhasebe öğrencilerinin de sağlıklı bir vergi eğitimiyle donatıldıkları söylenemez(169).

Vergi gelirlerinin sağlıklı biçimde toplanması, vergi yükünün adil biçimde dağıtılması, vergi kayıplarının ve kaçaklarının önlenmesi yanında, ülke çapında vergi kontrol ve denetiminin sağlanabilmesi için yapılan düzenlemelerin ve alınan

(167) Metin ÖZŞAHİN, "Vergi Denetçileri Yönünden Ülkemizde Muhasebe Denetimi Kavramlarının Muhasebe Mesleğinin Geleceği Üzerindeki Etkileri", VIII. TMES, (Bodrum, 30 Nisan-3 Mayıs 1986), T.Ü. SBF Ya. No:556, Ankara 1986, s.121.

(168) Ümit SARAÇOĞLU, "Vergi Usul Kanunu'nda Muhasebecilerin Sorumluluğuna İlişkin Düzenlemeler", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.85, Eylül 1988, s.51-55.

(169) Ahmet Hayri DURMUŞ, "Vergi Muhasebesi Eğitiminde Alternatif Yaklaşımlar", V. TMES, (Bayramoğlu, 1-3 Haziran 1983), T.C. Marmara Üniversitesi Yayını, (Der. A. Sait SEVGİNER), İstanbul 1983, s.58.

önlemlerin yeterli ve etkili olamadığı da bir gerçektir.

Bu yetersizlikleri ortadan kaldırmaya yardımcı olacak ve etkili bir vergi denetiminde büyük yararlar sağlayacak olan, serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin, yasal olarak kurulup örgütlenmemesinin, bu alanda eksikliği yıllardır hissedilmiştir.

Gerek Yasama, Yürütme ve Yargı ile ilgili inceleme ve denetlemelerin, gerekse gelir, gider ve varlıklarla ilgili denetimlerin yapılabilmesi amacıyla, değişik tarihlerde çeşitli mali denetleme ve inceleme kuruluşları oluşturulmuştur(170).

Devlet adına resmi denetleme yetkisine sahip bu kuruluşları şöyle sıralayabiliriz;

1. Genel ve katma bütçeli dairelerin gelir ve giderleri ile mallarını TEMM adına denetlemekle yetkili, Sayıştay.

2. Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nin, özel kanunları gereği bazı kuruluşların ve sosyal güvenlik kuruluşlarının denetlenmesiyle yetkili, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu.

3. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na bağlı ve ilgili Kuruluşlarda her türlü inceleme ve soruşturma yetkisine sahip olan, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu.

4. Maliye Bakanlığı adına, vergi yükümlü ve sorumlularının vergi açısından denetlenmesi amacıyla, 1925 yılından itibaren kurulan denetleme kurumları. Bunlar da dört ayrı grup olarak faaliyet göstermektedirler;

(170) Bkz. Cahit EREN, "Mali Denetim ve Türkiye'deki Uygulaması", Erciyes Üniversitesi-I.I.B.F. DERGİSİ, S.6, Kasım 1984, s.1-34.

- a) Maliye Mufettişleri
- b) Hesap Uzmanları
- c) Gelir Kontrolörleri
- d) Vergi Kontrol Memurları

5. Sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını sağlamak, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarını korumak amacıyla Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olan şirketlerle ilgili düzenleme ve denetleme yetkisine sahip, Sermaye Piyasası Kurulu.

6. Diğer bakanlıklarda ve kuruluşlarda oluşturulan resmî denetleme kurumları(171).

Belirli bakanlık ya da resmî makamlara bağlı denetçilerin görev ve fonksiyonları ile bağımsız muhasebeci ve mali müşavirlerin görev ve fonksiyonları arasında önemli farklılıklar vardır. Bağımsız muhasebeci ve denetçilerin yasal düzenlemeye kavuşturulmasıyla, kendilerinden beklenen işlevleri yerine getirmeleri durumunda, resmî denetçilerin de işleri kolaylaşacak, iş yükü azalacak ve daha sağlıklı bir ekonomik denetim düzeni oluşturularak, bunun sonuçlarından ülke adına yararlar sağlanacaktır.

3568 Sayılı Meslek Yasası'ndan önce, bu alandaki boşluk ve bunun sonucunda ortaya çıkan sorunlar sürekli dile getirilmiş ve tartışılmıştır.

(171) Mehmet YAZICI, Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma, Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını, İstanbul 1986, s.44-49. - Hasan GÜRBÜZ, Muhasebe Denetimi, İstanbul 1990, s.24. - Nusret KESLER, "41. Kuruluş Yıldönümünde Hesap Uzmanları Kurulu ve Hesap Uzmanları, VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.58, Haziran 1986, s.37.

2. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çalışmaları

Dünyanın çeşitli ülkelerinde, özellikle Avrupa Topluluğu ülkelerinde, tekdüzen muhasebe sistemi ile ilgili çalışmalar giderek yoğunluk kazanmaktadır.

Muhasebenin bilimsel sınırlarını belirginleştirme düşüncesi yanında(172), işletmelerin sektörel, ulusal, hatta uluslararası karşılaştırılabilirliğini sağlamak, etkin maliyet ölçümü ve kontrolü, alternatif yatırım fırsatlarının değerlendirilmesi, mali bünye analizleri, karar verme ve uzun vadeli planlamada sağladığı yararlarından dolayı tekdüzen muhasebe sistemine ilgi artmaktadır(173).

Ülkemizde 1923'ten önce, yalnızca devlet muhasebesinin varlığından bahsedilmektedir(174). Bu da, eksik ve yetersizlikleri bir yana; tamamen konumuzun dışında kalmaktadır.

Sürekli ve sağlıklı bir ekonomik gelişme; tahminlerin ötesinde, düzenli muhasebe sistemlerinden alınan sayısal veri ve göstergelere dayanılarak varılan kararlar, yapılan planlar ve bunların iyi uygulanmaları ile sağlanabilir(175).

(172) Hakkı Y. SOYDAN, Çok Uluslu Şirketlerde Muhasebe Sorunları, Bursa İ.T.İ.A. İşletme Fak. Ya. No;14, Bursa 1982, s.20

(173) ——— Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, Ankara, 1987. - Fahir BİLGİNOĞLU, "Genel Hesap Planları ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun Standart Genel Hesap Planı", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.10, S.38, Kasım 1984, s.9.

(174) A. Azmi GÜNGÖR, Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi, M.B. Teftiş Kurulu Ya. No;1981/231 Ankara 1981, s.44. - Osman ALTUĞ, "Muhasebe Biliminin Tarihsel Gelişimi İçerisinde Sibernetik ile İlişkileri", MUHASEBE DERGİSİ, Y.1,S.1, Haziran 1986, s.25

(175) YAZICI, a.g.m., s.8.

"Muhasebeden sağlanan verilerin gerek mikro, gerekse makro düzeyde etkin bir şekilde kullanılabilmesi için, sözkonusu verilerin "benzer olayları benzer şekilde ifade etmesi" gerekir. Bunun için de, işletmelerin terminoloji birliğine ulaşması, muhasebe ilkelerini ve yöntemlerini aynı şekilde kullanması, rapor sistemlerinin ve hesap planlarının benzer şekilde olması gerekmektedir. Tekdüzen muhasebe sistemi, bu ihtiyaçlara cevap vermeyi amaçlamaktadır"(176).

1930'lu yıllarda, Almanya'da uygulanmaya başlanan "Hesap Çerçevesi" ve "Hesap Planları" kısa sürede, başta batı avrupa ülkeleri olmak üzere, diğer dünya ülkelerinde de kabul görürken, ülkemizde bu konuda gerekli çalışmaların tamamlanamadığını ve bu yüzden milli kayıpların hızla arttığını kabul etmeliyiz(177).

1960 yılında kurulan Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), ekonomik kalkınma planlarını hazırlayabilmek için 1961'de ülkemizin ekonomik envanterini çıkarmış ve 1963-1967 yıllarında uygulanmak üzere Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nın hazırlanmasını sağlamıştır.

Ulusal muhasebe birliğinin sağlanması konusunda da umut, İktisadi Devlet Teşekküllerine bağlanmış, 1926'dan itibaren Cumhuriyet ekonomisinin temelini oluşturan bu kuruluşlardan biri olan Sümerbank'ta 1952 yılında uygulanmaya başlanan hesap planı ile ilk adım atılmıştır(178).

(176) Nuri UMAN, "Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Ekonomik Kalkınma", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.6, S.21-22, Ağustos- Kasım 1980, s.136.

(177) Yaşar BASKIN, "Muhasebelerin Yeknesaklaşması ve Sonuçları", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S. 52, Aralık 1985, s.25.

(178) UMAN, a.g.m., s.133.

1964 yılında uygulanmaya başlanan 440 sayılı "İktisadi Devlet Teşekkülleri ile Müesseseleri ve İştirakleri Hakkındaki Kanun"a dayanarak, ekonomik iş kollarına göre 7 ayrı bilanço tipi ve üçer aylık faaliyet raporları için formlar hazırlanmış, ancak bu çabalar kuruluşlar arasında şekli bir tekdüzenlikten öte gidememiştir (179).

Yine aynı Yasa'dan hareketle, 1964 yılında bir çalışma komisyonu oluşturulmuş ve bu komisyonun dört yıllık çalışması sonunda 8 adet muhasebe el kitabı hazırlanarak yayınlanmıştır. Bu çalışmalar, kamu teşebbüslerinde muhasebe birliğini (tekdüzenlik) sağlamada etkili olurken, özel teşebbüs işletmelerine yol gösterici ve mesleki eğitimi de destekleyici rol oynamıştır.

1971 yılında kurulan "Tekdüzen Muhasebe Uygulama Komisyonu" tarafından hazırlanan "Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin Genel Muhasebe bölümü, 1972 yılından itibaren Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT)'nde uygulanmaya başlanmıştır(180).

1974 yılında DPT bünyesinde kurulan bir komisyon(181) tarafından hazırlanan "Tekdüzen Maliyet Muhasebesi Rehberi" 1977'den itibaren KİT'nde uygulamaya konulmuştur(182).

(179) ——— TGHP ve Açıklamaları, s.8.

(180) Hasan KURT, "Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Niteliği ve Getireceği Yararlar", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.106, Haziran 1990, s.14. ——— TGHP ve Açıklamaları, s.9.

(181) "Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu"

(182) 22.10.1983 tarihli 2929 sayılı "İ.D.T. ve K.İ.K. Hakkındaki Kanun" ve bu Kanun'u yürürlükten kaldıran 18.6.1984 tarih ve 233 sayılı "K.İ.T. Hakkında Kanun Hükmünde Kararname"nin 33. ve 34. maddelerinde bankalar ve sigorta şirketleri dışındaki teşebbüs, müessese ve bağlı ortaklıklarda "İktisadi Devlet Teşekkülleri Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. (Münevver YILANCI, "Kamu İktisadi Teşekkülleri Tekdüzen Hesap Planında Genel Muhasebe-Maliyet Muhasebesi Bağlantısı", Kütahya İ.İ.B.F.15.Yıllık Armağanı, 1989, s.89).

KİT'lerinde uygulanan Tekdüzen Genel Hesap Planı (TGHP) ve standartlar hazırlanırken, değişik ülkelerdeki uygulamalardan yararlandırıldığı için zaman zaman ülkemizdeki işletmelerin bün-yelerine uymayan durumlarla karşılaşılabilir. Bununla birlikte getirilen sistemle kamu işletmelerinin yetersiz ha-le gelmiş, modern işletmecilik anlayışına uymayan muhasebe sis-temlerinin de yenilenmesi ve çağın gereklerine uygun duruma getirilmesi sağlanmıştır(183).

Uygulanan "Kalkınma Planları"ndaki hedeflere ulaşabil-mek için, muhasebe teknik ve uygulamalarındaki yeni gelişmele-rin izlenmesi yanında, yabancı sermayeyi teşvik mevzuatının çekiciliği ile ülkemize gelen, yabancı şirketlerin kendi ülke-lerindeki uygulamaları da beraberlerinde getirmeleri ile muha-sebe uygulamalarında önemli gelişmeler olmuştur(184).

Kuşkusuz bu gelişmeler, ülkemizde muhasebe birliğini sağlamaya yetmemiştir. Ancak gerek uygulamaya yönelik çalışma-ların sürekliliğini sağlamak, gerekse eğitim programlarındaki değişikliklerin yapılması, seminer ve sempozyum gibi çalışma-larda güncelliğini koruyarak, hiç değilse sistemin teorik ola-rak oluşmasında etkili olmuştur.

Sermaye Piyasası Kurulu da, 1984 yılında yayınladığı "Standart Genel Hesap Planı" ve "Tip Mali Tablolar" ile, yet-ki sınırları içine giren alanda, tekdüzenliliği sağlamayı amaç-lamıştır. Bu plan, 1989 yılındaki değişikliklerden sonra, daha anlamlı ve uygulanabilir bir şekle kavuşturulmuştur.

(183) Erkut GÖKTAN, "Tekdüzen Muhasebe Çalışmalarında Uluslar-arası Deneyimler ve Türkiye'deki Uygulamalar", İ.Ü. MU-HASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.6, S.21-22, Ağustos-Kasım 1980 s.168.

(184) HIÇŞAŞMAZ, Tarihsel...., s.63.

Ancak tek düzenliliği sağlamaya çalışırken dahi, adeta çok düzenlilik havasına girilmiş, farklı meslek gruplarını bünyelerinde toplayan çeşitli kuruluşlar, yalnızca kendi ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlayan planlar, ilkeler, standartlar belirleme ve uygulama çabası içine girmişlerdir. Nitekim KİT'mde uygulanan Tekdüzen Genel Hesap Planı ile Sermaye Piyasası Kurulu'nun Standart Genel Hesap Planı standartları belirleme çalışmaları yanında, Türk Standartları Enstitüsü'nün ve Maliye Bakanlığı'nın konuyla ilgili çalışmaları devam etmektedir.

Nihayet, gelişmiş bazı ülkelerde olduğu gibi, içinde bulunduğumuz yılda kurulmuş olan meslek örgütü(185) tarafından oluşturulan iki ayrı komisyonda, muhasebe ve denetim standartlarının belirlenmesine yönelik çalışmalar başlatılmıştır(186).

Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik mesleklerinin arzulanan düzeye erişebilmesi ve ülkemizde muhasebe uygulamalarının gerçekten uyum içinde yürütülebilmesi için bu çalışmaların önemi büyüktür. Çünkü, mesleğin yasallaşması ve örgütsel yapının oluşmasının ardından, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin kurmak ve uygulanmasını sağlamak bir zorunluluk olmaktadır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin mesleğin sağlıklı gelişebilmesi ve eğitim birliğinin sağlanması açısından gerekliliğini vurguladıktan sonra, konumuzun sınırlarını aştığı düşüncesiyle, bundan sağlanacak yararların ya da getireceği zararların tartışmasına girmiyoruz.

Ülkemizde eğitim birliği, uygulama, denetim, istatistiki

(185) "Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği".

(186) Nalân AKDOĞAN, "3563 Sayılı Yasa'nın Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", XI.TMES, 1.11.1990, Antalya.

bilgileri derleme gibi bir çok çalışmada ve muhasebecilik mesleğinin örgütlenmesi ve gelişmesinde kolaylıklar sağlayan Tekdüzen Muhasebe Sistemi, arzulanan biçimde oluşturulamamış, kısmen uygulanan hesap planlarının etkisi sınırlı kalmıştır(187).

3. Sermaye Piyasasının Geliştirilmesi ve Denetimine Yönelik Çalışmalar

Bugün ekonomisi gelişmiş olan ülkelerin gelişme süreci incelendiğinde, genellikle aynı sonuçla karşılaşılır, o da; ekonomik gelişme için sermaye piyasasının gerekliliği kadar, sermaye piyasasının gelişmesi için de; bağımsız muhasebe denetiminin gerekli olmasıdır(188).

Ekonomik kalkınma hedeflerine ulaşmak amacıyla bazı yatırımların büyük hacimde özel işletmelerin kurulmasını gerektirmesi, otofinansmanın bu yatırımları gerçekleştirmede yetersiz kalması, banka kredilerinin genellikle kısa vadeli ve yüksek maliyetli olması, yurt içi tasarrufları yatırımlara kanalize edebilmek gibi nedenler, sermaye piyasasının varlığını zorunlu kılmaktadır(189).

Çağımızın artan nüfusu, değişen hayat anlayışı; kit kaynakların en verimli biçimde değerlendirilerek, üretimin artırılmasını gerektirmiş ve bu olgu işletmelerin, sermaye şirket-

(187) Çiğdem ŞOLAŞ, A.Hayri DURMUŞ, "Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", VII. TMBS, (15-17 Mayıs 1985 Marmaris), Anadolu Üniversitesi Basımevi Eskişehir 1985, s.25.

(188) Sabri BEKTÖRE, "Türkiye'de Muhasebecilik ve Bağımsız Muhasebe Uzmanlığı", E.İ.T.İ.A. DERGİSİ (ÖZEL SAYI), Ekim 1973, s.123.

(189) Celâl KEPEKÇİ, "Sermaye Piyasasının Gelişmesinde Muhasebenin Rolü", A.Ü. Ya.No;6, İ.İ.B.F. Ya.No;2, Eskişehir 1983, s.133.

leri biçiminde oluşmasına neden olmuştur.

Bu durumda işletmelerin artan sermaye ihtiyaçlarını karşılamada, içsel kaynaklar yetersiz kalmış, para ve sermaye piyasalarından ek kaynak sağlamaları zorunlu olmuştur(190).

Türkiye'de halkın tasarrufları ile kurulan ilk anonim şirket; "Türkiye İthalat ve İhracat A.Ş.-TEMAVAŞ" sessizce ortadan kaybolunca pay sahiplerinin zararları yanında, halkta bunun etkisi uzun yıllar devam etmiştir.

Muhtemel ya da mevcut yatırımcıların, tasarruflarını sermaye piyasasında değerlendirmeleri, böylece işletmelerin uzun vadeli kaynak sağlayabilmeleri, yeni yatırım projeleri gerçekleştirebilmeleri, bunlara işletme ile ilgili gerçek finansal bilgiler aktarmaya bağlıdır(191).

Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk yıllarında devlet eliyle yönetilen kuruluşlar, kamuya bilgi verme gereğini duymamışlardır. İlerleyen yıllarda özel sektör de, ekonomide pay sahibi olmaya başlamış, ancak kurulan işletmeler genellikle az sayıda kişi ya da belli grupların elinde olduğundan, yine dışa açılma, kamuyu aydınlatma gereği duyulmamıştır(192).

İşletmelerin sosyal sorumlulukları, gelişen ekonomik koşullara bağlı olarak oluşan toplum baskısıyla, bazen de bu baskı sonucu oluşturulan yasal düzenlemelerle ortaya çıkmış ve

(190) Nurhan AYDIN, "Şirketlerde Halka Açılma ve Halka Açılmanın Türkiye Açısından Önemi", E.A.Ü.İ.İ.B.F. DERGİSİ, C.VII, S.1, Haziran 1989, s.307.

(191) Nejat TENKER, "Türkiye'deki", s.93.

(192) Erşin GÜREDİN, "Türkiye'de Denetim Standartlarının Oluşumu", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, K.12, S.49-50, Ağustos-Kasım 1987, s.29.

yönetimin bilgi verme sorumluluğunun artmasına neden olmuştur (193).

Kamuyu aydınlatma ilkesi, İngiltere'de ondokuzuncu yüzyılın başında, ABD'nde 1930'larda uygulanmaya başlamış olmasına rağmen, ülkemizde ilk izlerine 1957'de yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu'nda rastlanmaktadır(194). Ancak bu da, ortakların yararlarını korumayı amaçlayan hükümler niteliğinde olup, kamuyu bilgilendirmeye yönelik değildir.

Ülkemizde yabancı sermayeli şirketlerin kurulup, faaliyetlerini sürdürebilmeleri için, bu şirketlerin merkezlerinin bulunduğu ülkelerde, bağımsız dış denetimin zorunlu olması nedeniyle buradaki işletmelerin de denetlenmesi, Türk inşaat ve taahhüt işletmelerinin uluslararası finans kurumlarından kredi temin edebilmek için denetlenmiş finansal tablolar sunmaları, halka açılan şirketlerin ve borsaya kayıtlı şirketlerin denetlenmesi gereği gibi nedenlerle bağımsız dış denetim ve kamuyu aydınlatma önem kazanmıştır(195).

Türkiye'de 1950'lerde başlayan yeni ekonomik-mali olu-

(193) Mehmet ŞAHİN, "İşletme Yönetimi ve Sosyal Sorumluluk Kavramı", ESKİŞEHİR A.Ü.İ.İ.B.F. DERGİSİ, C.II, S.1, Ocak 1984, s.58.

(194) Muharrem KARSLI, "Sermaye Piyasası-Borsa-Menkul Kıymetler", İstanbul 1989, s.455.

(195) Nasuhi BURSAL, "Ülkemizde Muhasebe ve Denetim Düzeninin Geliştirilmesi İçin Uluslararası Muhasebeden Yararlanma Çözümleri", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.8, S.29, Ağustos 1982, s.3. - Hüseyin ERGİN, "Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının Önemi", A.Ü. Kütahya İ.İ.B.F. 15. Yıl Armağanı, 1989, s.38.

şum ile sermaye piyasası gündeme gelmiş(196), 1963-1967 yıllarında uygulanan I. Kalkınma Planı'nda da konuyla ilgili öneriler yer almıştır(197).

Ülkede sermaye piyasasının(198) işlerliğe kavuşturulmasıyla;

- Tasarrufları arttırarak üretken yatırımlara dönüştürmek,
- Şirketleşmeyi sağlayarak, işletmelerin mülkiyetini geniş bir tabana yaymak,
- Kaynak dağılımında etkinliği sağlamak,
- Kabul edilebilir ve güvenilir finansal tablolar üretmek mümkün olacaktır(199).

"Menkul kıymetlere yatırım yapan kişilerin büyük bir kısmının, finansal raporları anlama ve yorumlama yeteneklerinin zayıf olduğu veya hiç olmadığı görülür. Bazı yatırımcılar bilgili olsa da şirket yöneticileri finansal raporların içerdiği verileri maksatlı olarak yanlış göstermek suretiyle

(196) Feridun ÖZGEN, "Sermaye Piyasasının Denetim Hedef ve Olanakları Açısından Türkiye'de Bağımsız İşletme Dışı Denetim", İŞLETMELERDE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM SEMİNERİ, (10-11 Mayıs 1985), SPK Ya.No; 3, Ankara 1985, s.199.

(197) Halûk A. KABAALIOĞLU, "Sermaye Piyasasında Kemuyu Aydınlatma İlkesi", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.12, S.43-44, Şubat-Mayıs 1986, s.33.

(198) Türkiye'de sermaye piyasasının kurulmasını özendirmek amacıyla 1962 yılında ilk çalışmalar başlatılmış ve 1967'de "Sermaye Piyasasının Teşvik ve Tanzimi Hakkında Kanun Tasarısı" Meclis'e sunulduğu halde, görüşülememiştir. İkinci tasarı, 1972 yılında Meclis'e sevk edilmiş, yine "yasama dönemi"nin sona ermesiyle görüşülmeden gündemden çıkmıştır.

(199) Öztin AKGÜÇ, "Sermaye Piyasasında Son Gelişmeler", MUHASEBE UZMANLIĞI VE SERMAYE PİYASASI, TMUD, Ya.No; 4, İstanbul 1975, s.34-35.

yatırımcıları yanıltmış olabilirler. Böyle bir durumda, yatırımcıların yanıltıcı veya yanlış fikir veren bilgiyi doğru bilgiden ayırmaları olanaksız olduğu için, finansal raporların bağımsız ve uzman kişiler tarafından denetlenmesi gereği ortaya çıkmıştır"(200).

Türk ekonomisindeki yapısal değişiklikler ve yaşanan bankerlik olaylarıyla birlikte, 1980'li yılların başında, sermaye piyasasının "hukuki bir statü"ye kavuşturulması, daha geniş ve farklı kesimler tarafından talep edilmeye başlanmıştır(201).

Nihayet 28 Temmuz 1981'de kabul edilen Yasa(202) ile sermaye piyasası, yasal bir dayanağa kavuşturulmuştur. Bu Yasa'nın amacı, genel olarak şöyle belirtilmiştir; halka açılan anonim şirketlerin güvenilirliğini sağlamak, sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayarak, halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın biçimde katılmasını teşvik etmek ve tasarruf sahiplerinin haklarına korumak ve denetlemek. Söz konusu şirketlerin dış denetim yetkisi ve sermaye piyasasıyla ilgili düzenlemeler yapma yetkisi de, yine Yasa ile getirilen, Sermaye Piyasası Kurulu'na verilmiştir.

(200) KEPEKÇİ, "Sermaye Piyasasının ...", s.38.

(201) Bu kesimleri; üniversiter muhasebeciler, uygulamacı ve yöneticiler, bazı iş adamları ve örgütleri, hükümet yetkilileri ile uluslararası finans kurumları şeklinde sıralayabiliriz. (Hamdi AYDIN, "Türkiye'de Muhasebe Meslek Yasası: Muhasebe ve Denetim Standartları Sorunu", MALE SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, Y.3, S.28-29, Nisan-Mayıs 1987, s.41 - Feridun ÖZGEN-Selami ŞENGÜL, "Sermaye Piyasası Mevzuatının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", VII. DMES, (15-17 Mayıs 1985 Marmaris); Anadolu Üniversitesi Basım-vevi, Eskişehir, s.3.)

(202) 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, R.G. S;17416, tarih; 30.7.1981.

Ülkemizde sermaye piyasasının en önemli unsurlarından biri olan "İstanbul Menkul Kıymetler Borsası"(203), 1985 yılında tekrar düzenlenerek, Ocak 1986'dan itibaren faaliyetini sürdürmektedir. 1988 ve 1990 yılındaki düzenlemelerle Borsa'nın etkinliği arttırılmaya çalışılmıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu, "kamunun aydınlatılması amacıyla; bilanço, kâr ve zarar tablosu, yıllık raporlar, denetim raporları ve diğer tablolar hakkında standartlar tesbit etmek ve bunları tebliğlerle duyurmak" sorumluluğundadır(204). Ancak Kanun, kamunun aydınlatılmasından çok, Kurul'un aydınlatılmasına yönelik hükümler içermekte olup, "menkul kıymet ihracında izin ilkesi" üzerine kurulmuştur. Bu da, yapılacak denetimlerin, kamu yararından çok, Kurul'un ihtiyaçlarına bağlı kalacağı ve tarafsızlığın sağlanamayacağı kanaatini uyandırmaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulu, "standart mali tabloları" 1983 yılında, "standart genel hesap planı"nı 1984 yılında yayınlarak, muhasebe standartlarının gelişiminde rol oynamıştır. Hesap Planı, 1989 yılında tekrar düzenlenerek yayınlanmıştır.

Bunlardan başka 1987 yılında; "Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ"(205), "Sermaye Piyasasında Bağımsız Baş

(203) Ülkemizde ilk borsa, Osmanlı'nın ekonomik çöküntü döneminde 1866'da İstanbul'da kurulmuş ve o dönemde önemli bir merkez durumuna gelmiştir. 1938-41 yılları arasında Ankara'ya taşınan Borsa, verimli olamayınca tekrar İstanbul'da faaliyetine devam etmiştir. (M.Salih ÖZER- Cemalettin TURAN, "Sermaye Piyasasının Tarihsel Gelişimi, Türkiye'de Sermaye Piyasasının Gelişimi İçin Vergi Kanunlarında Öngörülen Tesvikler ve İMKB'ndeki Son Gelişmeler", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.106/S.107, Haziran-Temmuz 1990).

(204) SPK, Md.22.

(205) R.G. S; 19343, T; 16.1. 1987. (Bu Tebliğ, "2 Nolu Tebliğ" ile yürürlükten kaldırılmış ve Bağımsız Denetim Kuruluşlarına, durumlarına 3568 Sayılı Yasa hükümlerine uydurmaları için 31.12.1991'e kadar süre verilmiştir. R.G. S; 20809, T; 9.3.1991.

Denetleme Hakkında Yönetmelik"(206) ve "Bağımsız Denetim Kuruluşları Tarafından Yapılacak Banka Denetimleri Hakkında Tebliğ" (207) yayınlanmıştır. Bu yönetmelik ve tebliğlerle, Sermaye Piyasası Kurulu adına denetim yapacak denetçilerin nitelikleri belirlenmiştir.

ABD ve İngiltere'deki uygulamalardan esinlenerek hazırlanan SPK tebliğleri özel nitelikli olup, genel olarak muhasebe denetiminde uyulması gereken denetim standartları niteliğinde değildir(208).

Türkiye'de, bağımsız muhasebe uzmanlığı mesleğinin oluşumunun gecikmesi nedeniyle, 1990 yılına kadar dış denetimde yabancı denetim şirketleri söz sahibi olmuştur.

Güvenilir bir denetim sistemi kurulamadığından yapılan denetimler sonunda, kamuyu aydınlatmak amacıyla açıklanan bilgilerin, işletmelerin gerçeklerini muhasebe ilkeleri çerçevesinde tam olarak yansıttığını ileri sürmek mümkün olamamaktadır(209).

Ülkemizde, Bağımsız muhasebe uzmanlarının, kamuyu aydınlatma fonksiyonunu yerine getirememesinin en önemli nedeni; mesleğin yasal dayanaktan yoksun kalmasıdır. Bunun yanında;

(206) R.G. S; 19663, T; 13.12.1987.

(207) R.G. S; 19674, T; 24.12.1987.

(208) AKDOĞAN, "Muhasebe.....", s.83.

(209) Mustafa A.AYSAN, "Para ve Sermaye Piyasasındaki Son Gelişmeler ve Düzenlemelerin Yarattığı Muhasebe Sorunları", (21 Nisan 1984'de "Para ve Sermaye Piyasasındaki Son Gelişmeler ve Muhasebe Sorunları Semineri"ne sunulan Tebliğ) İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.10, S.36, Mayıs 1984, s.10.

Firma sırrı kavramının sakı biçimde korunması(210), Tekdüzen muhasebe sisteminin getirilmemiş olması, Eğitim sorunları da diğer engeller olarak sayılabilir.

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından hazırlanan yeni bir "Sermaye Piyasası Kanunu Taslağı" 14.6.1989'da Hükümete sunulmuş, 20.10.1989'da ise Meclis'e gelmiş olmasına rağmen (211) henüz görüşülmesi tamamlanamamıştır. Tasarı ile SPK'nun yetkileri büyük ölçüde arttırılmak istenmektedir.

Günümüzde denetim çalışmaları, hata ve hileleri ortaya çıkarmaktan öte, mali tabloların doğruluğunu araştırmak ve güvenirliğini sağlamak amacına yönelmiştir.

Denetçilerin sorumluluğu; ortaklar yanında, kredi verenler, devlet ve diğer çıkar gruplarına da kapsayacak biçimde genişlemiştir.

Elektronik bilgi işlem sistemlerinin kullanılmaya başlanmasıyla eğitim programlarında ve denetim çalışmalarında bu yönde gelişmeler olmaktadır.

Ülkemizde, 3568 Sayılı Yasa'nın etkisi henüz hissedilmediğinden, denetim şirketleri genellikle işletme ve ekonomi eğitimi görmüş, iyi İngilizce bilen üniversite mezunları istihdam etmektedirler. Bu ise, mesleğin kısa zamanda gelişmesini engelleyici bir görünüm arz etmektedir.

(210) Cengiz PINAR, "Türkiye'de Muhasebe Uzmanının Kamuyu Aydınlatma Görevi", 1976 TÜRKİYE'SİNDE MUHASEBECİNİN SOSYAL SORUMLULUKLARI, (12.TMK, 20-22 Ekim 1976), TMUD Ya. No:6, İstanbul 1978, s.159.

(211) Nihal AYDOĞAN, (Haber-Yorum) Ekonomik PANORAMA DERGİSİ, Y.3, S.40, 18 Kasım 1990, s.13. - Fasih İNAL, "Sermaye Piyasası Kanunu'nda Yapılacak Değişiklikler", Dünya Gazetesi, 25.5.1990, s.9.

4. Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğini Yasallaştırma Çalışmaları

Dünyada "1929 Ekonomik Bunalımı" bütün ağırlığı ile yaşanırken, aynı yıllarda Türkiye Cumhuriyeti ekonomik kalkınma politikalarını belirleme çabası içindedir. İşte bu ortamda, mesleğin kurulup gelişme imkânı bulunduğu diğer ülkelerde de örnekleri görüldüğü gibi, ülkemiz açısından da muhasebe uzmanlığı mesleğinin ekonomik kalkınmadaki önemi ve önceliği anlaşılmıştır.

1932 yılında, Ticaret Bakanlığı'nca hazırlanan ilk meslek yasa tasarısı, çeşitli nedenlerle kabul görmemiştir(212).

1938'de yine Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan ikinci tasarı, "Avukatlık Yasası" ile birlikte Meclis'e sunulmuş, fakat görüşmeler sırasında büyük tartışmalara neden olmuştur(213).

Bu dönemde, tasarıların "Yasalaşamaması"nın nedenleri olarak, ülkede yeterli sayı ve kalitede meslek mensubunun bulunmaması, mesleğin gerekliliğini hissedecek büyüklükte kurum ve işletmelerin olmaması gösterilmiştir.

(212) Mustafa A.AYSAN, "Muhasebe Uzmanı ve Halke Karşı Sorumluluğu", TÜRKİYE'DE MUHASEBE UZMANLIĞI MESLEĞİ, TMUD, Ya. No;3, İstanbul 1974, s.19. - Veysi SEVİĞ, "Muhasebe Mesleği", DÜNYA GAZETESİ, 19.6.1989, s.5.

(213) Remzi ÖRTEN, "Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleği", ÇÖZÜM DERGİSİ, Y.1, S.6, Haziran 1985, s.24. - YAZICI, a.g.ç. s.66.

"Vergi Reform" hazırlıkları ile birlikte, muhasebe mesleğinin düzenlenmesi görevini de Maliye Bakanlığı üstlenmiş ve 1949 yılında hazırlanan tasarı Meclise sunulmuştur. Burada meslek, "Vergi Usul Kanunu Tasarısı" içinde bir bölüm olarak düzenlenmiştir. "Maliye Müşavirleri ve Mükellef Yardımcıları" başlığını taşıyan(214) V.U.K.'nin 393 ve 426. maddeleri arasında, meslek ünvanlarının tanımı, bunların yapabilecekleri işler ve sorumlulukları belirlenmiştir.

Ancak, yasa tekniğine uygun olmaması nedeniyle ve "Böyle bir mesleğin özel bir yasa ile düzenlenmesi gerekir" gerekçeyle ilgili bölüm V.U.K. tasarısından çıkarılmış, böylece yasallaşma yolundaki üçüncü hamle de sonuçsuz kalmıştır.

1956, 1962 ve 1966 yıllarında üç kez daha tasarılar hazırlanmış, gündeme gelmiş, tartışılmış fakat sonuçsuz kalmıştır(215). 1966 tarihli, altıncı tasarıda meslek ünvanları; "serbest mali müşavir" ve "yeminli mali müşavir" olarak ayrılmış, bunların (vergi denetimi dahil) denetim, organizasyon ve danışmanlık gibi fonksiyonları üstlenebilecekleri belirtilmiştir(216).

Yedinci tasarı, Kasım 1980'de "Yeminli ve Serbest Mali Müşavirlik Kanunu Tasarısı" adıyla, Milli Güvenlik Konseyi'ne sunulmuş, buradan da Danışma Meclisi'ne kadar gelmiş olmasına rağmen yine sonuçsuz kalmıştır(217).

(214) İsmail OTAR, "Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı ve Serbest Mali Müşavirlik Kanun Tasarısı", MUHASEBE UZMANLIĞI VE SERMAYE PİYASASI, CMUD, Ya.No:4, İstanbul 1975, s.356. - ARKUN, s.33.

(215) YAZICI, a.g.k., s.67. - ÖRTEK, a.g.m., s.24.

(216) OTAR, a.g.m., s.357.

(217) YAZICI, a.g.k., s.67.

Son olarak 1984 yılında yine Maliye Bakanlığı'nce hazırlanan ve hükümetçe kabul edilen "Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tasarısı" TBMM'nde görüşülmeyi beklenirken, 1949'dakine benzer bir yöntemle V.U.K.'na eklenen maddelerle mesleği düzenleme yoluna gidilmiştir(218).

Ek madde ile, Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği'nin konusu şöyle belirlenmiştir: "gerçek ve tüzel kişilerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek, bu konularda müşavirlik yapmak, mükelleflerin mali tablolarını ve beyannamelerini ilgili mali mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve denetim standartları açısından tasdik etmektir".

V.U.K.'na eklenen madde; "Yeminli Mali Müşavirler (YMM), yaptıkları tasdik işlemlerinden sorumludurlar. YMM Odaları'nın kuruluşuna ilişkin esaslar yasayla düzenlenir. Biri başkan, biri başkan yardımcısı olmak üzere 20 kişilik YMM Kurulu oluşturulacaktır. Gerek meslek ünvanları ve çalışma esasları, gerekse Kurul ile ilgili hususlar, Bakanlar Kurulu'na belirlenecektir" hükümlerini içermektedir.

Özet olarak vermiş olduğumuz hükümler arasında yer alan YMM Kurulu, iki yıllık uygulama süresince kurulamamış ve

(218) 4 Aralık 1985'de TBMM'nde kabul edilen 3239 Sayılı Yasa ile 213 Sayılı V.U.K.'nın 141. maddesini takiben bir ek veki geçici maddeden oluşan "Yeminli Mali Müşavirlik" kurumu, 18955 sayılı ve 11 Aralık 1985 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

bu düzenleme, Kasım 1987'de Anayasa Mahkemesi kararıyla geçersiz duruma getirilmiştir. İptal gerekçesi yine; "Mesleğin ayrı bir kanunla düzenlenmesi gereği"dir.

1932 yılından beri sürekli gündemde olmasına, tasarılar ve teklifler hazırlanmasına, görüşme ve tartışmalara konu olmasına rağmen Meslek Yasası'nın bir türlü çıkarılamamasının, kuşkusuz bazı nedenleri olacaktır. Bunlardan birkaçını şöyle sıralayabiliriz;

1. Özellikle 1950'lerden önce, meslek mensuplarının ve bunların çalışma alanlarının hem nitelik hem de nicelik bakımından yetersiz olması. Sanayi ve Ticarete Devletin büyük pay sahibi olmasının da, bunda önemli rolü vardır.

2. Mesleği sahiplenme konusunda gereksiz tartışmalara girilmesi, meslekle yakından ilgili olanların pasif davranmaları.

3. Hukukçular ve Maliyecilerle, özellikle "Temsil Yetkisi" konusunda anlaşmaya varılamaması.

4. Hazırlanan tasarı ve tekniklerde mesleğin, daha çok vergicilik anlayışıyla düzenlenmeye çalışılması.

5. Mesleğin gereği ve önemiğin hem meslek mensupları, hem bu meslek mensupların hizmetlerinden yararlanacak olan birimler, hem de kamuoyu tarafından yeterince anlaşılammış olması. (Meslek Mensuplarının; "Hesap Uzmanı", "Eksper Muhasip", "Mali Müşavir", "Serbest Muhasebeci" gibi çok çeşitli adlar altında bu mesleği icra etmeleri, ünvan seçme konusunda bile belli bir fikir birliğine varılamadığını göstermektedir.)

6. Diğer ülkelerdeki gibi, meslek örgütlerinin etkili olamayarak, meslek üyeleri arasında iletişimin yetersiz kal-

ması ve Devletin, yasal düzenleme konusunda ağırlığını koymamış olması.

7. Bazı çıkar gruplarının, şahsi yararlarını ön planda tutarak kamu yararını gözardı etmeleri ve adeta mesleğin yasallaşmaması için çaba harcamaları.

8. Eğitim kurumlarının, uygulamaya da ışık tutacak ve kamuoyunu bilinçlendirecek faaliyetlerinin yetersiz kalması.

9. Uygulanabilir nitelikte yasa tasarılarının hazırlanmamış olması da, yasallaşmayı sağlamada bir engel olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bundan sonraki bölümde, daha önce sıraladığımız bazı eksikliklere rağmen, 3568 Sayılı Meslek Yasası ile getirilen düzenlemeler ayrıntılı olarak incelenecektir.

İ K İ N C İ B Ö L Ü M

TÜRKİYE'DE MUHASEBECİLİK VE MALİ MÜŞAVİRLİK YASAL DÜZENLEMESİ

I- 3568 SAYILI SERBEST MUHASEBECİLİK, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU VE İLGİLİ YÖNETMELİKLER İLE GETİRİLEN DÜZENLEMELER

A- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun Genel Gerekçesi

"Ekonomik gelişmeye paralel olarak, Devletin ekonomik yaşam içindeki görev ve fonksiyonları büyük ölçüde artmış ve buna paralel olarak da vergilere olan ihtiyaç büyümüştür. Beyan esasına dayanan gelir, katma değer vergisi ve diğer vergiler milyonları bulan vergi mükellefleri arasında yoğun ve karmaşık vergi ilişkilerinin doğmasına neden olmuştur".

"Diğer taraftan ekonomik hayatta, özellikle endüstri, ulaştırma, inşaat, banka ve sigortacılık gibi iş kollarında semaye şirketleri önemli rol oynar duruma gelmiştir. Sermaye şirketleri ekonomik yapı içindeki güçlerini hisse senedi ve tahvil yoluyla veya diğer mali araç ve ilişkilerle sağladık-

ları kaynaklardan bulmaktadırlar. Bunları yapabilmeleri ise bilanço hesaplarının denetimden geçirilmesine ve bunun herkes tarafından bilinmesine, diğer bir deyişle sermaye temini alanında ve genel olarak mali ilişkilerde emniyet, güven ve devamlılığın varlığına bağlıdır".

"İşte bu gelişmeler, modern vergi sistemlerinin yanı sıra muhasebe, işletmecilik ve vergi konularında yüksek bilgi ve ihtisas sahibi olacak yeni bir mesleğin doğmasına neden olmuştur. Bu gerçeği çok önceden gören, başta 1870'te İngiltere olmak üzere bir çok ülke uzun yıllar önce, mali müşavirlik ve muhasebecilik mesleğini kanunla düzenlemişlerdir".

"Mali müşavirlik mesleğinin kesin ve üzerinde herkesce birleşilen bir tanımı yoktur. (Yapılan tanımlamalar ülkelere, müşavirlerden beklenen hizmetlere ve bu hizmetlerin niteliklerine göre değişmektedir.) Mali müşavirler, kamu hizmeti niteliğindeki görevlerini mesleğin genel ve özel şartlarına uygun olarak yapan meslek mensuplarıdır".

"Beyan tasdikinin ehil yeminli mali müşavirlerce uygulanmaya başlanmasından sonra, kamu idarelerince yapılması gerekli denetleme işleri kolaylaşacaktır. Bu idare ve kurumlara sunulan beyanlar yeminli mali müşavirin ehliyeti ile gözden geçirilmiş olduğundan anlaşılması ve incelenmesi kolay belgeler haline gelecektir. Bu yetki devri dolayısıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığı, meslek mensuplarını ve meslek kuruluşlarını denetleme görevini de üstlenmektedir".

"Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın vergi denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek, Türk vergi sisteminin yozlaşmasına mani olmak, vergicilik ve işletmecilik sahasında gü-

ven ve ahlak unsurunun gelişmesini temin edebilmek, vergi kanunlarının uygulanmasından doğacak uyuşmazlıkları en az düzeye indirebilmek için, bu tasarıyla batı ülkelerindekine benzer serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik müessesesi Türkiye'ye getirilmek istenmektedir".

"Türkiye'deki muhasebe uygulaması tekdüzenlikten mahrumdur ve isabetli karar alabilmeleri için gerekli bilgileri yöneticiye sağlamaktan uzaktır. Muhasebe uygulamalarından çıkan bilanço ve kâr-zarar cetvelleri ekonomik amaçların gerçekleşmesine kullanılacak bilgileri vermediği gibi, işletme düzeyinde işletme ilgilileri için yapılacak incelemelerde de güvenilir ve anlaşılır bilgi sağlayamamaktadır. Bu amaçların gerçekleşmesi için, bağımsız mali müşavirlerin eğitilmesini ve onlara uzmanlık ruhsatlarının verilmesini sağlayan bir sistemin kurulmasına ihtiyaç vardır. Bu ihtiyacın sebebi sadece muhasebeye güven sağlamak değil, aynı zamanda işletmelerin yöneticilerine muhasebeden çıkacak temel bilgilerin güvenilir olmasının sağlanmasıdır. Günümüzde muhasebe terimleri ve uygulamasındaki yeknesaklık noksanı yüzünden bilanço ve kâr-zarar cetvelleri açıklayıcı ve anlatıcı bir rolden çok, gizleyici ve karıştırıcı bir rol oynamaktadır".

"Mali müşavirlik mesleği; özellikle kalkınma gayretindeki ülkelerde gerek kaynakların belirlenmesinde güvenilir bilgiyi sağlayacak tek unsur olması, gerekse ülke çapında denetim fonksiyonunu yaygınlaştırabilmenin tek yolu durumunda bulunması nedeniyle üzerinde önemle durulması gereken bir kurumdur".

"Yukarıda açıklanan sebeplerle bu Yasa Tasarısı'nın hazırlanması zaruri görülmüştür"(219).

3568 Sayılı Yasa'nın gerekçesinden alınan yukarıdaki bölümlerde dikkati çeken nokta; Yasa'nın vergicilik anlayışıyla düzenlendiği ve mesleğin vergi uygulamalarını kolaylaştırmak, vergi denetimini sağlamak ihtiyacından doğduğunun vurgulanmasıdır. Oysa önceki bölümlerde incelediğimiz diğer ülkelerde olduğu gibi Ülkemizde de vergi denetiminin sağlanmasında mesleğin rolü büyük olacaktır. Ancak bunun yanında, mesleğin yasal düzenlenmesinin daha önemli nedenleri de vardır. Mesleğin dünyada ve Türkiye'deki doğuşu ve gelişiminin incelendiği önceki bölümlerde bu nedenler üzerinde durulmuştur. Bunlardan en önemlisi, daha önce de vurgulandığı gibi, ekonomik gelişmeye paralel olarak sermaye piyasasının da gelişmesiyle; işletme ile ilgili tarafların doğru, güvenilir, anlaşılır ve zamanlı bilgi gereksinimlerinin artmış olmasıdır. Bunun yanında işletme yönetiminin doğru kararlar alabilmesi için, gerekli ve yeterli finansal bilgileri sağlayacak muhasebe sistemlerine ve bu sistemleri kurup işletebilecek kişilere duydukları ihtiyacın her geçen gün artması da önemli nedenlerden birisidir.

İşletmelerin hacim ve kaynak yönünden büyümesiyle, dışa açılmaları ve kredi gereksinimlerinin karşılanması için, bunun yanında işçi ve işveren kurumları arasında adil ücret sözleşmelerinin yapılabilmesi için bağımsız ve yetkili uzmanlarca denetlenmiş, doğrulanmış bilgilere gereksinim duyulması, mesleğin yasal bir düzenlemeye kavuşturulmasını gerektiren nedenlerden bazılarıdır.

(219) Özet olarak alının bu gerekçe; Yasa metni ile birlikte Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca 23.3.1989'da Bakanlar Kurulu'na, 3.4.1989'da ise, Başbakanlık tarafından (K. K.Gn.Md.07/101-2229/01772 sayı ile) TBMM'ne sunulmuştur.

B- 3568 Sayılı Yasa Hükümlerine Göre Meslek Ünvanları

"Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" nun amacı(220), birinci maddede şöyle ifade edilmiştir; "Bu Kanun'un amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, "Serbest Muhasebecilik", "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile ... Odaların ve Birliğin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir".

Yasa'da meslek mensupları üç gruba ayrılmış ve bunlara; "Serbest Muhasebeci", "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir" ve "Yeminli Mali Müşavir" adları verilmiştir. Bu ünvanlar ancak Yasa'nın verdiği yetki ile kullanılabilir.

Her üç meslekten birine girebilmek için aranan "genel şartlar" Yasa'nın dördüncü maddesinde sıralanmıştır. Bu koşullar şöyledir;

- a) T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci

(220) 1 Mart 1989 tarihinde TBMM'ne sunulan, 1 Haziran 1989'da kabul edilen ve 13.6.1989 salı günü, 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 3568 Sayılı Yasa, tezimizin bundan sonraki bölümlerinde sadece "Meslek Yasası" adıyla anılacaktır.

mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır)(221).

- b) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak.
- c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak.
- d) Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilal, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya Devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak.
- e) Ceza ve disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.
- f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmak.

Yukarıda sıralanan genel koşullar yanında, Yasa'da belirtilen "özel şartları"da yerine getirenler meslek ünvanlarını kullanarak faaliyette bulunma hakkını elde ederler.

(221) "Serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğini resmen düzenlemiş olan yabancı bir devletin tabiyetindeki kişilerin, T.C. tabiyetindeki S.M.M.M.lerde aranan nitelikleri taşımak şartıyla, kendi memleketlerinde elde etmiş oldukları haklardan 2. md. kapsamına giren hizmetleri, karşılıklılık şartı ile S.M.M.M. ünvanı altında Türkiye'de de yapmalarına Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın teklifi üzerine Başbakan'ın onayı ile izin verilebilir" (Meslek Yasası, Md.8).

1. Serbest Muhasebecilik

a) Tanım

"Serbest" sözü, dilimize Farsça'dan geçmiş olup "hiç bir koşula bağlı olmayan, istediği gibi davranan, sıkılmayan" anlamlarında kullanılmaktadır. "Mesleğin herkes tarafından yapılabileceği" gibi bir anlama da gelebilen "serbest" kelimesi Yasa'da; "mesleğin bir işyerine ya da bir hizmet sözleşmesine bağlı olmadan yapılması" anlamında kullanılmak istenmiştir. Oysa "bağımsız" kelimesi, mesleğin niteliğini ifade etmesi bakımından daha uygun olacaktır.

"Muhasebeci" sözü ise, Arapça'daki 'muhasip' kelimesinin Türkçe'de kullanılış biçimidir. İyi hesap bilen anlamına gelen bu kelimenin, dilimizde yaygın olarak kullanılması ve Yasa'da da meslek ünvanı olarak kullanılmasının yerinde olduğunu söyleyebiliriz.

Meslek Yasası'nda serbest muhasebeciliğin açık bir tanımı yapılmamış, sadece Yasa'nın 2-A/a maddesinde ve "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği"nin 32-A maddesinde mesleğin konusu açıklanmıştır. Buna göre "Serbest Muhasebecilik" mesleğinin konusu;

"Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak"tır.

Serbest muhasebecilerin, ilgili maddelerde sayılanlar dışındaki işleri yapmaları yasaklanmıştır, ancak mesleğin ko-

nusu açıklanırken kullanılan "diğer belgelerini düzenlemek" ve "benzeri işleri yapmak" ifadeleri yeterince açık değildir.

Yasa'daki maddelerden hareketle bir tanımlama yapmaya çalışırsak, Serbest Muhasebeci; işletmelerin mali nitelikli işlemlerinin, muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde kaydedilmesi, belgelerin, mali tabloların ve beyannamelerin düzenlenmesi ve benzeri işleri, kendi işyerinde, bağımsız olarak yapan kişidir.

b) Serbest Muhasebeci Olabilmek İçin Gerekli Koşullar

Yasa'nın dördüncü maddesinde ve tezimizin 94 ile 95. sayfalarında açıklanan genel şartlar, serbest muhasebeciler için de geçerlidir. Ancak bunun yanında Yasa'nın beşinci maddesinde, serbest muhasebeci olabilmek için gerekli özel şartlar da açıklanmıştır.

Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksek okullarda veya denkliği Yükseköğretim Kurumu'na tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarında en az ön lisans seviyesinde öğrenim görmüş olanlar ile ticaret liseleri ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar staj şartını yerine getirmiş olmak kaydıyla, sınav şartı aranmaksızın, sadece serbest muhasebeci ünvanı ile çalışırlar.

Staj süresi, ön lisans seviyesinde mezun olanlar için dört yıl, ticaret liseleri ile maliye meslek liselerinden mezun olanlar için altı yıldır. Ancak aşağıda belirtilen hizmetlerde geçen süreler staj süresi olarak sayılır.

- a) Yasaları uyarınca vergi incelemesine yetkili olarak çalışanların, bu yetkiyi aldıktan sonra kamu hizmetinde geçen süreleri.
- b) Kamu kuruluşlarının veya bilanço esasına göre defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisine sahip, muhasebenin fiilen sevk ve idaresinden veya mali denetiminden sorumlu bulunanların bu hizmetlerinde geçen süreleri.
- c) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışanların bu görevlerde geçen süreleri.

Yasa'nın geçici maddelerinde; yalnız geçiş döneminde uygulanmak üzere, mesleğe girişte aranan şartlardan bazıları aranmamış ve "Serbest Muhasebecilik İzin Belgesi", hak sahiplerine Geçici Kurul tarafından verilmiştir.

c) Serbest Muhasebecilerin Görev, Yetki ve Sorumluluğu

Bu meslek mensupları ancak aşağıda belirtilen işleri yapabilirler;

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince;

1. Defterlerini tutmak,
2. Bilanço ve Kâr/Zarar Tablolarını hazırlamak,
3. Beyannamelerini düzenlemek,
4. Diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işlerini yapmak.

Serbest muhasebeciler, ünvanlarını kullanarak ancak yukarıda sayılan işleri yapabilirler(222). Bunların dışındaki işlerle uğraşamazlar, müşavirlik işlerini yapamazlar.

"Serbest Muhasebeci" ünvanı alan ve Yasa'da belirtilen mesleki yeterliliğini kanıtlamış olan meslek mensupları, bu ünvanın gerektirdiği saygı ve güvene yakışır biçimde hareket etmek zorundadır.

Meslek mensuplarının nitelikleri ve sorumlulukları; "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" te ayrıntılı biçimde açıklanmıştır(223).

Serbest Muhasebeciler, kamuyu aydınlatmak, kalkınma hedeflerini gerçekleştirmede kullanılacak verileri sağlamak gibi amaçlarla, topluma ve Devlet'e, alınacak kararlarda gerekli, doğru ve güvenilir bilgileri sağlamak amacıyla, işletme sahip ve yöneticilerine, mesleğin gelişmesi, sağlam temellere oturtulması, mesleki eğitim ve bilgi akışının sağlanması, haksız rekabetin önlenmesi gibi amaçlarla da meslek mensuplarına karşı bir takım sorumluluklar taşımaktadırlar.

Serbest Muhasebeciler, ilgili taraflara karşı sorumluluklarını yerine getirirken; dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsızlık ve sır saklamak gibi ilkelere uymak ve çalışmalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek durumundadırlar. Ancak adli ve idari her türlü inceleme

(222) "Adı Geçen Yasa", Md.5/B. — "S.M.M.M. Odaları Yönetmeliği", Md.32/A.

(223) Bu Yönetmelik, 3.1.1990 tarihli, 20391 sayılı R.G.'de yayınlanmıştır.

veya soruşturma ile tanıklık, meslek sırrının açıklanması anlamına gelmez.

Ruhsat almış olan meslek mensupları; Bağımsız olarak tek başlarına veya ortaklık kurarak mesleki faaliyette bulunmak istedikleri takdirde "çalışanlar listesi"ne kayıt olmak üzere, işyerlerinin bağlı olduğu ilgili odaya başvururlar. Her meslek mensubu mesleki faaliyete başlamadan önce, bağlı olduğu odaya da bildirerek, iş yeri (büro) açmak zorundadır. Ayrıca işyerinin bulunduğu binanın görünen bir yerine, meslek mensubunun adı ve soyadı ile ünvanını taşıyan bir tabela asmak zorunluluğu vardır.

Serbest Muhasebeciler, defterlerini tuttukları müşterileriyle sözleşme yapmak zorundadırlar. Diğer işler için de sözleşme yapabilirler. Sözleşmede bulunması gerekli şekil şartları ilgili yönetmelikte(224) sayılmıştır. Sözleşmede yer alacak ücret, taraflar arasında serbestçe kararlaştırılabilir. Ancak bu hiç bir zaman ilgili yönetmelikle belirlenen "tarife"deki ücretlerin altında olamaz(225).

Taraflar haklı nedenlerle veya karşılıklı rızaları ile aralarındaki sözleşmeyi her zaman feshedebilirler. Bu durum-

(224) "SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik", R.G., S;20391, T;3.1.1990, Md.25.

(225) S.M., S.M.M.M. ve Y.M.M. Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik, 2 Ocak 1990 tarihli ve 20390 sayılı R.G. de yayınlanmış, 20 Ocak 1990 ve 16 Mart 1990 tarihlerinde iki kez değiştirilmiştir. Her yılda uygulanacak ücret tarifeleri, bir önceki yılın Eylül ayından itibaren her oda tarafından belirlenerek, Birliğe gönderilir. Birlik, bütün ülke ya da bölgeler için tarifeleri belirleyerek, en geç Kasım ayı sonuna kadar Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na gönderir. Kesinleşen tarifeler en geç 20 Aralık tarihine kadar R.G.'de yayınlanarak, 1 Ocak'tan itibaren uygulanır.

da alınmış olan defter ve belgeler sahiplerine geri verilir, tarafların tazminat hakları genel hukuk kurallarına tabidir.

2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik

a) Tanım

Serbest ve muhasebeci sözlerinin anlamları daha önceki bölümde açıklanmaya çalışılmıştır. "Mali" sözü Arapça kökenli olup, Türkçede mal ve para ile ilgili, parasal anlamlarında kullanılmaktadır. "Müşavirlik" ise yine Arapça'dan dilimize geçmiş olup, danışmanlık anlamına gelmektedir.

Meslek Yasası'nda "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" (SMMM) ünvanının açık bir tanımı yapılmamış; ikinci maddenin (A) bendinde ve SMMM Odaları Yönetmeliği'nin 32-B bendinde üç madde olarak, mesleğin konusu açıklanmıştır. Buna göre mesleğin konusu, "Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- a- Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gerçince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak,
- b- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,
- c- Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablolar ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı

görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak"tır.

Görüldüğü gibi SMMM'lerin faaliyet alanı oldukça geniş tutulmuştur. Yukarıdaki açıklamalara dayanarak mesleğe şöyle bir tanım getirmek mümkündür;

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, işletmelerin; mali nitelikli işlemlerinin, muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde kaydedilmesi, belgelerin ve mali tabloların düzenlenmesi, beyannamelerin hazırlanması, muhasebe ve kontrol sistemlerinin kurulması, işletmecilik, muhasebe, finans ve mali mevzuat ile ilgili konularda danışmanlık, denetim, görüş bildirme ve rapor düzenlenmesi gibi işleri, meslek kurallarına uygun olarak, kendi sorumluluğunda ve bağımsız olarak yapan kişidir.

b) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilmek İçin Gerekli Koşullar

Meslek Yasası'nın 4. maddesinde ve tezimizin daha önceki bölümlerinde açıklanan "genel şartlar" yanında, SMMM olabilmenin "özel şartları" Yasa'nın 5. maddesinde, aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

a. Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumu'na tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber,

bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.

- b. Staj amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında iki yıl çalışmış olmak.
- c. Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak.

Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile yasaları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında 8 yıllık hizmet süresini dolduranlar ile (a) bendinde sayılan konularda en az 8 yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış bulunanlar için sınav şartı aranmaz(226).

- d. Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak.

Yasa'nın geçici maddelerinde, yalnız geçiş dönemine ait olmak üzere, mesleğe girişte aranacak şartlar sayılmıştır.

c) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Görev, Yetki ve Sorumluluğu

Bu meslek mensuplarının yapabileceği işler, Yasa'nın 2. maddesinde ve ilgili yönetmeliklerde geniş biçimde açık-

(226) Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavı; staj sonunda, Birlik bünyesinde oluşturulan 7 kişilik komisyon tarafından, yazılı olarak yapılır. Sınav komisyonu, YÖK tarafından gösterilecek adaylar arasından 3, Birlik adayları arasından 2 ve Bakanlığı temsilen 2 üye olmak üzere, Maliye ve Gümrük Bakanı tarafından seçilir.

lanmıştır. Bu açıklamalar, bundan önceki "Tanım" başlığını taşıyan kısımda ele alınmıştır.

SMMM belirtilen işleri yaparken, "Serbest Muhasebeci-lerin Sorumluluğu" başlığı altında açıklanan hükümlere aynen uymak durumundadırlar.

Serbest Muhasebecilik veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ruhsatı alan her meslek mensubu, odaya kaydolmak ve üyelikle ilgili ödevleri yerine getirmek zorundadır. Odaya kaydolmayanların ruhsatları geri alınır. Meslek mensuplarının, Yasa'nın 43,44,45 ve 46. maddelerinde ve meslek mensuplarının çalışma esaslarını düzenleyen Yönetmelikte belirtilen yasaklara uymaları gerekmektedir.

3. Yeminli Mali Müşavirlik

a) Tanım

Yemin, birşeyi yapmak ya da yapmamak için söz vermek anlamındadır. "Yeminli" ise, yemin ederek bir açıklamada bulunan kişiyi ifade eder.

Ülkemizde mesleğin "yeminli" "yeminsiz" şeklinde bölünmesi, gerek örgütlenmede gerekse uygulamada bir takım sorunlara zemin hazırlar görüntüdedir.

Meslek Yasası'nın 2-B maddesinde, "yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu; A fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında, Yasa'nın 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır" şeklinde belirlenmiştir. Sayılan özelliklerden hareketle şöyle bir tanım yapabiliriz;

Yeminli Mali Müşavir; işletmelerin, muhasebe ilkeleri ve denetim standartları ile mevzuat hükümlerine göre, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, mali tablo ve beyannamelerle ilgili inceleme ve denetim yapmak, rapor düzenlemek, belirkişilik, mali danışmanlık ve benzeri işleri, meslek kurallarına ve meslek yeminine bağlı olarak yapan kişidir.

b) Yeminli Mali Müşavir Olabilmek İçin Gerekli Koşullar

Daha önce de açıklandığı gibi, mesleğe girişte aranan "genel şartlar" yeminli mali müşavirler için de geçerlidir. Bunun yanında mesleğe girebilmek için öngörülen "özel şartlar", Yasa'nın 9. maddesinde ve ilgili yönetmeliklerde aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

- a- En az on yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,
- b- Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- c- Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak.

Ancak Yasa, on yıllık süre ve sınav ile ilgili olarak ek bir açıklama getirmiştir. Buna göre; "kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ile (daha önce de belirtilen bilim dallarında) öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri, serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak sayılır".

"Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile yukarıda sa-

yılan konularda profesörlük ünvanı almış bulunanlar için sınav şartı aranmaz".

YMM sınavları, daha önce SMMM için açıklanan komisyon tarafından, Birlik bünyesinde yapılır.

YMM sınavını başarı ile geçenler, mesleği fiilen uygulamaya başlamadan önce, "Asliye Ticaret Mahkemesinde" aşağıdaki gibi yemin ederler. "Yeminli mali müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyaçağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlükle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim" (227).

YMM olabilmek için aranan özel şartlar, yalnızca geçiş döneminde uygulanmak üzere, Kanun'un geçici üçüncü maddesinde getirilen hükümlerle yumuşatılmıştır.

Yasa'nın yürürlüğe girdiği tarihte, dördüncü maddede belirtilen "genel şartları" taşımaları ve beşinci maddede belirtilen konularda lisans seviyesinde veya diğer yükseköğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber, sayılan bilim dallarından lisansüstü seviyesinde mezun olmaları şartıyla;

"a) Yasaları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve yeterlilik sınavını vermiş olanlarda, inceleme yetkisi aldıkları tarihten itibaren kamu hizmetlerinde geçen süreleri ile kamu hizmetinden ayrıldıktan sonra maliye, muhasebe ve işlet-

me konularında geçen çalışma süreleri toplamı sekiz yıl olanlar,

b) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarından birinde profesör ünvanı almış olanlar,

c) En az 12 yıldan beri; Yasa'nın 2-A maddesinde yazılı işleri bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlardan ve kamu kuruluşlarının veya bilanço esasına göre defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derecede imza yetkisine sahip bulunanlardan, son üç yıllık dönemde düzenledikleri beyannamelerle ilgili mükelleflerin bilançolarının aktif toplamaları yıllık ortalaması 10 milyar lirayı aşmış olanlar(228) yeminli mali müşavir olmaya hak kazanırlar" denilerek Geçici Kurul tarafından, şartları taşıyanlara "Yeminli Mali Müşavirlik İzin Belgesi" verilmiştir. Bu belge, Birlik kurulduktan sonra "YMM Ruhsatı" ile değiştirilecektir.

c) Yeminli Mali Müşavirlerin Görev, Yetki ve Sorumluluğu

Yeminli mali müşavirlerin çalışma konuları, Yasa'da ve ilgili yönetmelikte(229) aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

a. Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek,

(228) Bilançoların aktif toplamalarının üç yıllık ortalaması; her üç yılın en yüksek tutarlı bilançolarının toplanıp üçe bölünmesiyle bulunur.

(229) "SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik", R.G. S;20391, T;3.1.1990.

- işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirliklerini yapmak,
- b. Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablolar ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak,
- c. Mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına uygunluğunu ve bu standartlara göre incelendiğini tasdik etmek,
- d. İlgili mevzuat ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve resmi mercilerce verilecek görevleri yapmaktır.

Yeminli mali müşavirler defter tutamazlar, çalışma esasları ile ilgili yönetmelikte belirtilen işlerde tasdik yetkisini kullanamazlar(230).

Süreklilik gösteren müşavirlik hizmetlerinde ve inceleme, analiz ve denetim ile bunlarla ilgili rapor düzenlemek işlerinde taraflar arasında sözleşme yapmak zorunludur. Sözleşmede yer alacak olan ücret, ilgili yönetmelik hükümlerine uygun olmalıdır.

Yeminli mali müşavirlerin en önemli fonksiyonunu, bağımsız dış denetim oluşturmaktadır. Gerek dış denetimde gerekse ilgili yönetmeliklerle belirtilen işlerde kullanılan "tasdik" yetkisi ile YMM, diğer meslek mensuplarına göre da-

ha ağır sorumluluklar altına sokulmuştur.

Meslek mensuplarının görevleri arasında sayılan, "ilgili mevzuat ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve resmi mercilerce verilecek görevler" ifadesi, bir taraftan YMM'lerin sorumluluk alanını genişletirken, diğer taraftan "Bakanlığın" meslek üzerindeki baskısını desteklemektedir.

d) Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Yetkisi ve Tasdikten Doğan Sorumlulukları

Meslek Yasası'nın 12. maddesinde YMM ile ilgili olarak şöyle bir hüküm bulunmaktadır;

"Yeminli mali müşavirler, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların tessebbüs ve işletmelerin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler".

"Yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırım miktar vetürleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye ve Gümrük Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir".

Bakanlık, konu ile ilgili yönetmeliği 2.1.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayınlamıştır(231).

(231) "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik", R.G. S;20390, T;2.1.1990.

Tasdikten amaç; şahıs ve işletmelerin mali tablolarıyla beyannamelerinin, vergi, istisna, muafiyet, iade, indirim, tecil, terkin veya zarar mahsubu işlemleri v.b. taleplerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu esas alınarak hesaplarını gerçeğe uygun ve doğru beyanda bulunmalarını sağlamaktır.

Yeminli mali müşavirlere tasdik yetkisi verilerek;

- a) Gerçek veya tüzel kişilerin ya da bunların tesebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tablolarının yaniltıcı olmayacak biçimde, eksiksiz ve gerçeğe uygun düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak (kamuyu aydınlatmak),
- b) Gerçek veya tüzel kişilerin, ilgili mevzuat yönünden olan taleplerinin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak,
- c) Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni sağlamak amaçlanmıştır(232).

Gerçek ve tüzel kişilerin teşebbüs ve işletmeleri, tasdik işlemleri nedeniyle, yeminli mali müşavirin; ücret faktörü dışında, tasdik amacını gerçekleştirecek uzmanlık ve deneyimini esas alarak seçimini yapar. Tasdik işlemleri nedeniyle alınacak asgari ücret, her yıl yönetmelikle belirlenmektedir.

Yeminli mali müşavirler de üstlenecekleri tasdik işleminin, kendilerine getirebileceği risk ile tasdik kapsam ve programını belirlemek amacıyla gerekli araştırmaları yapmak

(232) "Tasdike İlişkin Yönetmelik", Md.5.

zorundadırlar. Sorumluluğu üstlenen YMM, daha önce tasdik talebini karşılayan meslek mensubundan, görüşme yoluyla bilgi toplayabilir.

Yeminli mali müşavirlerce vergi mevzuatı yönünden tasdike konu olacak belgeler, Yönetmeliğin 7. maddesinde açıklanmıştır. Bunlar kısaca, Gelir, Kurumlar, Katma Değer, Veraset ve İntikal, Damga vergileri ile ilgili beyanname ve belgeler ile Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Yasa hükümlerine göre "Ertelene ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formları"nın tasdiki işlemleridir. Mali mevzuatta yer alan teşvik, indirim, istisna ve muafiyetler yönünden; yatırım indirimi, döviz kazandırıcı işlemlerde vergi istisnası, yeniden değerlendirme, stok değerlemesi, eğitim, sağlık ve spor yatırımlarından elde edilen kazanç istisnası, dernek, tesis, vakıf ve kooperatiflere muafiyet tanınması gibi işlemlerle ilgili belgeler de YMM'lerin tasdik edeceği işlemler arasındadır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, tasdik kapsamına alınan bildirim, beyanname ve belgelerin tasdik uygulamasını zaman ve konu itibariyle sınırlandırmaya ve genişletmeye yetkilidir. Tasdik yapılırken aranacak asgari bilgi ve şekil şartları ile diğer esaslar Bakanlıkça çıkarılacak tebliğlerle belirlenir. Açıklanan konu ve belgelerin tasdikine ilişkin olarak Bakanlıkça tebliğ çıkartılmadıkça, YMM bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemi yapamazlar.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı şimdiye kadar üç adet "SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği" çıkartarak; "Katma Değer Vergisi İadesi", "Yeniden Değerleme" ve "Vakıflara veya Bilimsel Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinde Bulunan Kurum ve Kuruluşlara Vergi Muafiyeti" ile ilgili olarak tasdik iş-

lemelerini düzenlemiştir(233).

Tasdik kapsamına giren mali tablolar ve beyannameler ile diğer belgelerin YMM'ler tarafından denetlenmesi ve tasdiki, ilgilinin talebi üzerine yapılır.

"Bankalar ve sigorta şirketleri, dış ticaret sermaye şirketleri, SPK'na göre menkul kıymetlerini halka arzemiş sayılan şirketler, aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları ve fonları ile Bakanlığın gerek gördüğü diğer şirketler ve kuruluşlar, hesap dönemlerine ilişkin mali tablolarını ve beyannamelerini, Yönetmelik çerçevesinde tasdik ettirirler". Bu kurum ve kuruluşların herhangi bir nedenle YMM seçememesi durumunda, bu seçim Birlik tarafından ilgili Odaya yaptırılır ve sonuç ilgililere bildirilir.

İlgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin bir sözleşmeye bağlanması ve on beş gün içinde (YMM tarafından) Bakanlığa bildirilmesi gerekir.

Tasdik sözleşmesinde en az aşağıdaki hususlara yer verilir(234).

- a) Tasdikin amacı, kapsamı, varsa diğer özel nedenler,
- b) Yeminli mali müşavirlerce verilecek hizmetin niteliği, süresi,
- c) Tarafların sorumluluk ve yükümlülükleri,
- d) Ücret.

(233) "Tebliğ, Sıra No:1" R.G. S;20437, T;18.2.1990.

"Tebliğ, Sıra No:2" R.G. S;20441, T;22.2.1990.

"Tebliğ, Sıra No:3" R.G. S;20516, T;12.5.1990.

(234) "Tasdike İlişkin Yönetmelik", Md.10.

Tasdik sözleşmesi, yazılı gerekçe göstermek şartıyla her iki tarafça da feshedilebilir. Bu durum 15 gün içinde Bakanlığa bildirilir. Sürekli denetimlerde, yıllık beyannamelerin ve buna ekli mali tabloların beyan edileceği aydan önceki üç ay içinde sözleşme feshedilemez. Sözleşmenin feshi halinde ilgili işletme, bir ay içinde, başka bir YMM ile sözleşme yapmak zorundadır. Sözleşmesi feshedilen YMM, çalışma notlarını ve gerekli tüm bilgileri, yerine geçecek olan meslektaşına devretmek zorundadır.

Tasdik konusu inceleme ve denetleme, ilgilinin iş yerinde yapılır. Zorunlu hallerde bu işler, YMM'in bürosunda yürütülür. Bu durumda ilgili, gerekli defter ve belgelerini YMM'e tutanakla teslim eder. Sürekli denetlemelerde, inceleme ve denetlemenin ilgilinin iş yerinde yapılması esastır.

Yeminli mali müşavirler, sözleşme imzaladıkları kişilere ait;

- a. Tasdik konuları ile ilgili tüm defter, kayıt ve belgeleri gizli dahi olsalar, incelemek,
- b. Tasdik işlemini ilgilendiren tüm bilgileri yöneticilerden, iç denetçilerden ve diğer ilgililerden istemek,
- c. Şirketlerin yönetim kurulu ve genel kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda, istenildiği takdirde tasdik faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmakla yetkilidirler.

Kamu idareleri, YMM'lerin tasdik konusu ile sınırlı kalmak üzere isteyecekleri bilgileri vermekle yükümlüdürler. Bilgiler yazı ile tasdik konusu ve sözleşme içeriği belirti-

lerek istenir.

Yeminli mali müşavirler, vergi incelemelerinde, tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmalarda, vergi yargısında, mükellefle veya vergi sorumlusu ile hazır bulunabilirler. Açıklama yapabilirler.

"Kanunları gereğince kamu kurum ve kuruluşlarına verilen, tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan taftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır"(235).

Tasdike ilişkin hususlarda hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi sorumluluğu, işletme yönetimi ile birlikte YMM'e aittir. YMM, bulduğu hata ve hileleri düzeltme önerisiyle işletme yönetimine bildirir. İşletme yönetimi bunları düzelttiği takdirde, tasdik işlemi yapılır, aksi halde durum bir rapor ile ilgili mercie bildirilir.

Mali tablo ve beyannamelere veya tasdik konusuna ilişkin sonuçlar YMM tarafından bir rapora bağlanır. Üç kopya olarak düzenlenen raporun iki adedi ilgili kurum veya kuruluşa verilir. Düzenlenen raporun her sayfası, YMM tarafından paraflandırılır ve mühürlenir, son sayfa ise imzalanarak mühürlenir.

Yeminli mali müşavirler, yaptıkları tasdikin sınırları içinde tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Tasdik raporu düzenlenen konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması durumunda, ziya uğratılan (kaybına neden olunan) vergilerden ve

kesilecek cezalardan, Meslek Yasası ve VUK hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun 'Tam Teselsül' hükümleri uygulanır(236).

Yeminli mali müşavirler, tasdikten doğan sorumluluklarını yerine getirebilmek için, doğabilecek zararların karşılanması amacıyla sorumluluk sigortası yaptırabilirler. Tasdik amacıyla yapılacak inceleme ve denetlemelerde doğacak zararların hukuki sorumluluğu yeminli mali müşavire aittir (237).

YMM kendisinin, (boşanmış dahi olsa) eşinin, usul ve fiirundan (üst ve alt soydan) birinin, üçüncü dereceye kadar (3. dahil) kan ve sıhri hısımlarının veya bunların yönetici oldukları veya yönetimde görev alarak ortak oldukları işletmelerin işlerine bakamazlar. Bu yakınlıkta akrabaları olan SM ve SMMN'lerin baktığı işleri tasdik edemezler(238).

4. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Yapacakları İnceleme ve Denetimler

Meslek mensuplarının çalışma esasları hakkındaki yönetmelikte, Muhasebe; "kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarını düzenler, bu bilgileri faaliyetler ve sonuçları ile ilgililere doğru ve açık şekilde iletir".

(236) "Tasdike İlişkin Yönetmelik", Md.20.

(237) "Tasdike İlişkin Yönetmelik", Md.20.

(238) "Çalışma Esasları Hakkında Yönetmelik", Md.39.

Denetim ise; "bu bilgilerin ilgili mevzuat ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak, kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışmadır" biçiminde tanımlanmıştır (239).

Denetimden amaç, işletme ile ilgili taraflara, mali tablolarında yer alan bilgilerin doğru ve güvenilir olduğunu açıklamaktır. Bu amaçla tarafsız meslek mensubu (denetçi), işletmenin varlıkları, borçları ve sermayesi ile ilgili bilgilerin tam ve doğru olması, mali tabloların mevzuata ve muhasebe ilkelerine uygunluğu gibi hususları araştırır ve bir raporla tespit eder.

Mali tabloların tasdiki; bu tabloların kapsadığı dönemin başından itibaren sürekli denetleme sonucunda yapılabileceği gibi, dönemin kapanmasından sonra yapılacak denetim sonucunda da olabilir. Denetimin hangi duruma göre yapıldığı, raporda açıkça belirtilir.

Sürekli denetlemeyi yapan YMM, belirli aralıklarla, haber vermeksizin, kasa sayım ve stok tesbiti yapabilir, yıl sonu envanter çalışmalarını denetleyebilir.

İşletmelerin, SMMM ile YMM'lere yaptıracakları denetim yazılı bir sözleşme ile belirlenir. Bu sözleşmenin yapıldığı tarih ile sözleşmede yer alan ve Birlik'çe gerekli görülen hususlar, bağlı oldukları odalara, bilgi formu ile on beş gün içinde bildirilir. Yapılacak denetimin tasdik kapsamına

girip girmeyeceği önceden kararlaştırılır ve bu durum sözleşmede açıkça belirtilir. Denetim sözleşmesinde yer alması zorunlu olan hususlar, ilgili yönetmelikte aşağıdaki gibi sıralanmıştır(240);

Sözleşmeyi yapan ilgililer,
Denetimin kapsamı,
Hazırlanacak tablolar,
Hesaplanan insan/saat,
Denetimin yapılacağı yerler,
Denetim kapsamına alınacak süre ve dönem,
Varsa önceki dönem denetim yapan meslek mensubu,
Denetimin başlama ve bitiş tarihleri,
Raporun teslim edileceği tarih,
Denetimde görev alacak elemanlar.

Meslek mensupları, uzmanlık deneyimlerini ve yeteneklerini gözönünde bulundurarak, teklif edilen işi kabul edip etmemekte serbesttirler. Bu konuda karar verebilmek için; denetlenecek işletmenin ünvanı, ortak sayısı, faaliyet konusu, özetlenmiş mali tabloları, organizasyon şeması, hesap planı, satış ve satın alma politikaları, envanter yöntemi v.b. konularda araştırma yapılarak bilgi toplanır.

Meslek mensupları elde ettikleri bilgilerden yararlanarak, denetimin ücretini ve denetim kapsamını tespit ederler ve yapacakları denetimi planlarlar. Denetim çalışmalarına başlamadan önce şu işlemlerin tamamlanması gerekir;

(240) "Çalışma Esasları Hakkında Yönetmelik", Md.51.

- a) İşletmenin örgüt yapısı, iç kontrol sistemi, iş akışı ve üretim süreci, içinde bulunduğu sektör v.b. konularda gerekli çalışmaların yapılması,
- b) Mali tabloların, önceki döneme ait çalışma kağıtlarının, tasdik raporlarının ve diğer raporların incelenmesi,
- c) İşletmenin muhasebe politikasının incelenmesi, yayınlanan muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğunun araştırılması,
- d) Çalışmalar sırasında bilgi alınabilecek, veri hazırlayacak işletme personelinin belirlenmesi ve bunlar arasında koordinasyonun sağlanması,
- e) Yazılı denetim planının hazırlanması.

Denetimin sorumluluğunu taşıyan meslek mensupları, denetimin her safhasında planlama ve kontrolü sağlamak için gerekli önlemleri almak durumdadırlar.

Ön çalışmaların tamamlanmasından sonra, bilgi ve belgelerin (kanıt = delil) toplanması işlemlerine başlanır.

Denetçi, denetim çalışmalarının yürütülmesi sırasında, konu ve kapsam ile ilgili yeterli miktarda, güvenilir kanıtları toplamak zorundadır. Kanıt miktarının yeterli olup olmadığının belirlenmesinde, kanıtın nitelik ve nicelik yönünden önemi, hatalı veya hileli olma riski, güvenilirliği gibi hususlar gözönünde bulundurulur.

Kanıt toplanmada amaç, denetim konusu ve kapsamı ile sınırlı olmak üzere;

1. Tüm varlık, kaynak, gelir ve giderlerin gerçek olup olmadığı ve bunlara ilişkin bütün işlemlerin

- doğru kaydedilip, kaydedilmediği,
2. Mali tablolara yansıtılması gereken bütün işlem ve hesapların bu tablolarda gerçek şekliyle yer alıp almadığı,
 3. Varlıklara ilişkin hakların ve borçlara ilişkin yükümlülüklerin işletmeye ait olup almadığı,
- yönünden fiili durum ve belgelerin esas alınarak araştırılmasıdır(241).

Meslek mensubu, işletmelerin mali tablolarında yer alan; varlık, kaynak, gelir ve giderlerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ve kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğinin tesbiti için gerekli bilgi ve belgeleri toplamak ve değerlendirmek amacıyla aşağıdaki çalışmalarını yapmalıdır(242).

a) Muhasebe denetimi:

- aa. Muhasebede kayıt ve matematiksel hataların tesbiti,
- ab. Muhasebe hesaplarında hata ve hilelerin tesbiti,
- ac. Muhasebe hesaplarına yansımayan, kayıt dışı işlemlerin tesbiti,
- ad. Muhasebe kayıtlarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri ile mevzuata uygunluğunun tesbiti,
- ae. Muhasebe yöntem ve politikalarının geçmiş yıllar ile mukayesesi ve değişikliklerin nedeninin araştırılması.

(241) "Tasdiğe İlişkin Yönetmelik", Md.14.

(242) "Çalışma Esasları Hakkında Yönetmelik", Md.55.

b) Bilanço denetimi;

- ba. Aktif ve pasif hesapların denetimi,
- bb. Dönem içi mizanlar ile hesapların bilançoya doğru yansıtılıp yansıtılmadığının kontrolü,
- bc. Bilanço gününden önce meydana gelen ve sonradan tespit edilen işlemlere ait kayıtların kontrolü,
- bd. Envanter işlemlerinin yapılması ve kontrolü,
- be. Kapanış kayıtlarının kontrolü.

c) Gelir tablosunun denetimi;

- ca. Hasılat ve maliyet hesapları ile verimlilik ve firelerin kontrolü,
- cb. Gelirlerle bu gelirlerin elde edilmesinde yapılan giderlerin karşılaştırılması,
- cc. Gelir ve gider hesaplarının ilgili mevzuata uygunluğunun kontrolü.

d) Vergi denetimi;

- da. Muhasebe belgelerinin mevzuata uygunluğu,
- db. Muhasebe defterleri ve kayıtlarının mevzuata uygunluğu,
- dc. Muhasebe kayıtlarına geçmeyen işlemlerin ve belgelerin tesbiti,
- dd. Aktif ve pasif hesapların değerlemelerinin mevzuata uygunluğu,
- de. Alış, satış, dış ticaret, gelir ve giderlerde hata ve hilelerin tesbiti,
- df. Vergi matrahının doğruluğunun tesbiti,
- dg. Vergi beyannamelerinin mevzuata uygunluğunun tesbiti,

- e) Tabloların mali analizleri.
- f) Bilançoların muhasebe kayıtlarına uygunluğunun kontrolü.
- g) Bilanço kalemlerinin standart şekle uygunluğunun kontrolü.
- h) Dönem sonuçlarının yıllık beyannameye yansıtılmasının mevzuata uygunluğunun kontrolü.

Sayılan ilkelerden, yapılacak denetimle ilgili olanlar uygulanır.

Denetçi (YMM), denetim çalışmasının yürütülmesi sırasında kanıtları toplarken; sayım, belge incelemesi, bilgi toplama, doğrulama, karşılaştırma ve analitik inceleme gibi denetim tekniklerinden yararlanır. Bu teknikler, sürekli denetimlerde hesapların niteliği, kapsamı ve uygulanacak tekniğin özellikleri dikkate alınarak denetçinin belirleyeceği aralıklarla, tasdik sözleşmesi tarihinden rapor tarihine kadar uygulanır. Diğer denetimlerde ise, denetimin her safhasında uygulanabilir.

Denetim sırasında karşılaşılabilecek hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi sorumluluğu, işletme yönetimi ile birlikte yeminli mali müşavire aittir(243).

Denetim düzenli bir kayıt sistemi içinde yapılmalıdır. Bu kayıt düzeni; denetim süresince kullanılan "çalışma kağıtları" ile "çalışma dosyası"ndan oluşur. Denetimle ilgili olarak toplanan bilgileri ve ulaşılan sonucu gösteren çalışma kağıtları, denetçi tarafından düzenlenmesi zorunlu olan bel-

(243)"Tasdike İlişkin Yönetmelik", Md.16.

gelerdir. Çalışma kağıtlarında en az bulunması gerekli bilgiler yönetmelikle(244) belirlenmiştir.

Çalışma kağıtlarının mülkiyeti, düzenleyene aittir. Denetçi kurları, dosya içinde on yıl saklamakla sorumludur. Bu süre içinde ihtilafa düşülen konularla ilgili dosyaların, ihtilaf giderilinceye kadar saklanması ve istenildiğinde yetkililere sunulması zorunludur.

Denetim çalışmaları tamamlandıktan sonra, denetçi edindiği kanaati (görüşü) bir rapor ile açıklar. Rapor, kısa cümlelerle, açık ve anlaşılır bir dille, raporlama ilkelerine uygun biçimde yazılmalıdır. Denetim raporunda aşağıdaki bilgilerin bulunması gerekir;

- a) Genel bilgiler; ilgili taraflar hakkında kısa bilgiler.
- b) Denetimin kapsamı; Dönemi belirtilen mali tabloların genel kabul görmüş denetim standartlarına göre düzenlenip düzenlenmediği.
- c) Meslek mensubunun (denetçi) açıklama ve görüşleri; Kanaatin açıklanması.
- d) Raporun düzenlendiği (denetimin bittiği) tarih.
- e) Denetçinin imzası.

Denetim raporları, denetim çalışmaları sonucunda ulaşılan kanaata göre; 'olumlu', 'şartlı', 'olumsuz' rapor şeklinde olabilir. "Şartlı rapor", denetçinin denetim sırasında karşılaştığı, denetim kapsamındaki sınırlamalar ile denetlenmesini istediği durumları içerir.

(244) "Tasdike İlişkin Yönetmelik", Md.17. ——— "Çalışma Esasları Hakkında Yönetmelik", Md.56.

Yeminli mali müşavirlerce düzenlenen, tasdiki gerektiren raporlarda "ilgili mevzuata uygundur" ibaresi kullanıldığı halde, gerek SMMM gerekse YMM tarafından düzenlenen, tasdiki gerektirmeyen raporlarda, yukarıdaki ifade yerine, ilgili mevzuat hükümleri tek tek yazılır.

Denetçinin bağımsızlığı, yapılan denetimin güvenilirliğinde ve denetim raporunun kabul edilebilirliğinde önemli rol oynar.

5. Meslek Mensuplarının İşlemlerini Belgelendirme ve Defter Tutma Sorumluluğu

Meslek mensuplarının faaliyetleri ile ilgili işlemler hakkındaki defter ve kayıt düzeni ile bildirim zorunluluğu olan konular, Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından yayımlanan yönetmelikle belirlenmiştir(245). Bu yönetmelik hükümleri, Birlik kurulup, yönetmeliği yayınlanıncaya kadar geçerlidir.

Meslek mensupları, ilgili yasalardaki (TTK ve VUK) defter, belge ve kayıt düzenlerine uyarlar. Ayrıca kendilerine gelen ve kendilerinin gönderdiği, mesleki faaliyetlerle ilgili her türlü yazıyı "gelen-giden evrak defteri"ne kaydederler. Bu defterlere, yazışmaların ilgili olduğu dosya sayıları yazılır ve yazının aslı veya örneği ilgili dosyalarda saklanır(246).

(245) "Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerce Tutulacak Defter ve Kayıtlar ile Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmelik", R.G. S;20390, T;2.1.1990.

(246) "Tutulacak Defter ve Kayıtlar ile İlgili Yönetmelik", Md.6

Her mesleki faaliyet konusu için (Genel konular ile ilgili veya diğer meslek mensuplarınınca istenen işlemler için) ayrı ayrı dosyalar açılır. Bu dosyalara, yıl başından sonuna kadar, birbirini izleyen sıra numaraları verilir.

Yeminli mali müşavirlerin tasdik işlemleri ile ilgili olarak düzenleyecekleri tutanaklarda; bilgi verenin kimliği ve imzası, tutanağın düzenlendiği yer ve tarih ile YMM'nin imzası ve mührü bulunmalıdır. Meslek mensuplarının yazışmalarına verecekleri sayılarda; kısaltılmış ünvan, sicil numarası, dosya numarası ve giden evrak sıra numarası yer alır.

Meslek mensuplarının yaptıkları mali analiz, denetleme ve tasdik işlemleri dolayısıyla düzenledikleri dosyalar gizlidir. Bu dosyalarla ilgili yazışmalar gizli yapılır, ancak ilgili iş sahibi işletme yetkilileri bunları ^{le}inceme hakkına sahiptirler.

"Meslek mensupları, yaptıkları çeşitli işler dolayısıyla özet standart denetim raporu, ayrıntılı denetim raporu, tasdik raporu, özel amaçlı rapor ve yardımcı rapor düzenlerler. Özel mevzuatla istenen diğer raporlar da ilgili hükümlere göre düzenlenir"(247).

Raporların özellikleri ile raporlama standartları ve rapor ekleri, Birlik tarafından belirlenir ve ilan edilir.

Özet standart denetim raporu; ayrıntılı denetim raporundan yararlanarak düzenlenir ve bu raporda, incelemenin kapsamı, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına

(247) "Tutulacak Defter ve Kayıtlar ile İlgili Yönetmelik,"

uygunluğu, mali tabloların doğruluğu ve özet bilgiler ile ilgili açıklamalar yer alır.

Özet rapora göre daha ayrıntılı olan "ayrıntılı denetim raporu"nda; denetimin kapsamı, yapılış şekli, mali tablolar, istatistik bilgiler, dip notlar, denetçinin görüşü ve dayanakları, tarih ve imza bölümlerinin bulunması zorunludur(248).

Meslek mensupları, hizmet verdikleri işletminin veya resmi mercilerin isteği üzerine, aylık, üç aylık ara raporlar gibi, özel amaçlı raporlar da düzenleyebilirler. Mali analiz, denetleme ve tasdik işlemleri sırasında, başka meslek mensuplarınca düzenlenmiş olan raporlar ise, yardımcı raporlar adıyla anılır.

Raporlar en az üç nüsha olarak düzenlenir, bunlardan ikisi denetlenen işletmeye verilir, bir nüsha da denetçi tarafından ilgili dosyada saklanır. Raporların alınıp verilmesi, tutanakla veya rapor örneğine yazılan açıklama ile yapılır. İşletme sahipleri, meslek mensuplarından, daha önce yaptıkları denetimlere ait raporlardan örnek isteyebilirler. Bu durumda, söz konusu örnekler ücret tarifesindeki ücretin %1'i karşılığında, meslek mensubunca onaylanıp verilir.

(248) "Tutulacak Defter ve Kayıtlar ile İlgili Yönetmelik," Md.15.

6. Meslek Mensupları İle İlgili Genel Düzenlemeler (Yasaklar ve Cezalar)

Mesleğe giriş şartlarını yerine getiren ve mesleği icra etmek üzere ruhsat alan meslek mensupları; bir işyerine bağımlı olarak veya meslek dışında kalan işlerde çalıştıkları ya da mesleki faaliyette bulunmadıkları takdirde, ünvanlarını ve (YMM) tasdik yetkilerini kullanamazlar. Ancak oda ve Birlik üyeliğinden doğan sorumluluklarını yerine getirmeleri gerekir(249).

Meslek mensuplarının meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan durumları ilgili yönetmelikte aşağıdaki gibi sıralanmıştır(250).

- a. Yanında çalıştırdığı kişilere karşı uygunsuz davranışlarda bulunmak,
- b. Aşırı içki ve kumar düşkünlüğü ile tanınmak,
- c. Meslektaşlarına, müşterilerine ve yasalara göre bilgi vermemek veya kasden yanıltıcı bilgi vermek,
- d. Yasalara göre yapılması yasak olan işlerden herhangi birini yapmak.

Yukarıda sayılan durumlarla karşılaşıldığı takdirde, cezai yaptırımlar uygulanır.

Meslek mensupları, TTK'na göre 'Tacir' veya 'Esnaf' sayılmalarını gerektirecek bir faaliyette ya da kendi mesleki

(249) "Çalışma Esasları Hakkında Yönetmelik," Md.62.

(250) "Çalışma Esasları Hakkında Yönetmelik," Md.42.

faaliyetleri dışında serbest meslek faaliyetinde bulunamazlar. Ticari mümessillik, ticari vekillik ve acentelik yapamazlar, adi ve kollektif şirketlerde ortak, komandit şirketlerde komandite ortak olamazlar, limited ve anonim şirketlerin yönetim kurulu üyeliği veya başkanlığı yapamazlar.

Aynı ünvanları taşıyan meslek mensupları arasında ortaklık bürosu kurarak faaliyette bulunmak, ticari faaliyet sayılmamaktadır. Ancak bu şekilde faaliyette bulunulması halinde, yapılan işlerden doğacak cezai sorumluluk, işi yapan meslek mensubuna ait olacaktır.

İlgili yönetmelikte belirtilen durumlar, meslekle bağdaşmayan işler dışında tutulmuş olup bunları da şöyle sıralayabiliriz(251);

- 1) Bilirkişilik, tasfiye memurluğu, hayır ve ilim kuruluşlarının yönetim kurulu üyeliği,
- 2) Anonim ve limited şirketlerde ortak, komandit şirketlerde komanditer ortak olmak veya murakıplık yapmak,
- 3) Meslek mensuplarının üyesi oldukları ve kurumlar vergisinden muaf olan yapı, kalkınma ve tüketim kooperatifleri veya yardım sandıklarının yönetim ve denetim kurullarında üyelik,
- 4) Kadrolu olmamak şartıyla, öğretim ve eğitim amacıyla ders vermek,
- 5) Devamlı olmamak şartıyla, gazete ve dergilerde yazı yazmak,
- 6) Seminer ve konferanslara katılmak.

Yukarıda altı madde halinde sıralanan işler, "meslekle bağdaşan işler" olup meslek mensupları bu tür faaliyetlerde bulunabileceklerdir.

Meslek Yasası'nın 13. maddesine göre; meslek mensupları, kişisel veya ortak bürolarında, mesleği yapması yasak olanları çalıştıramayacakları gibi bunlarla her ne şekilde olursa olsun meslekleri ile ilgili işbirliği yapamayacaklardır.

Odalara üye olmayanların mesleki faaliyette bulunmaları yasaklanmıştır(252). Her meslek mensubu, kendi bölgesinde bulunan bir meslek odasına kaydolmak zorundadır. Odaya kayıtsız olduğu halde mesleki faaliyette bulunmak isteyenlerin ruhsatları geri alınır.

Meslek mensupları ve bunların yanında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgileri sır olarak saklamakla sorumludurlar. Bu bilgileri ifşa edemezler(açığa vuramazlar), çeşitli yasalarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlardan yararlanamazlar. Ancak suç sayılan durumları yetkili mercilere bildirmekle yükümlüdürler. Tanıklık, sırrın açığa vurulması sayılmaz. Sır saklamakla ilgili hükümler, oda ve Birlik personeli için de geçerlidir.

Meslek mensupları ücretsiz iş kabul edemezler, yaptıkları işler karşılığında ücret almak zorundadırlar. Ücretin en az miktarı, her yıl Birlik tarafından ilan edilir ve ilan edilenden az olmamak şartıyla ücret, meslek mensubu ile müşteri arasında serbestçe kararlaştırılır. Bu şartlara uymayan-

(252) "Adı Geçen Yasa", Md.15. — "SMMM Odaları Yönetmeliği", Md.24. — "YMM Odaları Yönetmeliği", Md.24.

meslek mensupları hakkında disiplin cezaları uygulanır(253).

Üzerine aldığı bir işi haklı bir sebep olmaksızın bırakan meslek mensubu, hiç bir ücret talebinde bulunamaz. Peşin aldığı ücret varsa bunları da geri vermek zorundadır. Ancak sözleşmenin, müşteri tarafından feshedilmesi halinde ücretin tamamı hakedilmiş olur. Bu durumda, fesih sebebi olarak meslek mensubunun kusuru bulunmamalıdır.

Meslek mensupları, reklam sayılabilecek herhangi bir faaliyette bulunamazlar. Kullandıkları yazışma kağıtlarında ve raporlarında meslek ünvanı, açık adresleri ve iletişim araçlarının numaraları (telefon, teleks v.b.) dışındaki bilgilere yer veremezler(254). Bunların dışında açıklanan kişisel ya da mesleki bilgiler, reklam amacıyla açıklanmış sayılır.

Kanunen kullanmaya yetkili olmayanlar tarafından, "Serbest Muhasebeci", "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir" ve "Yeminli Mali Müşavir" ünvanlarının veya bunlara yakın ünvan ve ibarelerin kullanılması halinde odalar, bu durumu öğrendiklerinde Cumhuriyet Savcılığı'na bildirmekle yükümlüdürler. Cumhuriyet Savcılığı, tahkikatın sonucunu odaya ve ilgililere bildirir.

Meslek ünvanlarının haksız kullanılması halinde, altı aydan bir yıla kadar hapis ve bir milyon liradan on milyon liraya kadar ağır para cezası hükmolunur(255).

(253) "——Ücret Esasları Hakkında Yönetmelik", Md.11-12.

(254) "Adı Geçen Yasa", Md.44. "Çalışma Esasları Hakkında Yönetmelik", Md.45.

(255) "Adı Geçen Yasa", Md.49.

Meslek mensupları, görevleri nedeniyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanunu'nun devlet memurlarına ilişkin hükümleri uyarınca cezalandırılırlar(256).

Meslek Yasası'nın 26. maddesinde, "Oda Disiplin Kurulu", Oda Yönetim Kurulu'nun kararı üzerine, üyeler hakkında disiplin soruşturması yaparak, disiplinle ilgili kararları ve cezaları vermek ve Yasayla verilen diğer yetkileri kullanmakla görevlendirilmiştir.

"Birlik Disiplin Kurulu" ise, oda disiplin kurullarının kararlarına karşı yapılacak itirazları incelemek ve bu konularda gerekli kararları vermekle görevlidir(257).

"Mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiilleri işleyenlerle, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan ya da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi amacıyla, durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre disiplin cezaları verilir"(258).

Disiplin cezaları şunlardır;

a) Uyarma; "meslek mensubuna mesleğinin icrasında daha dikkatli davranmasının yazı ile bildirilmesidir".

(256) "Adı Geçen Yasa", Md.47.

(257) "Adı Geçen Yasa", Md.38.

(258) "Adı Geçen Yasa", Md.48. ——"SMMM Odaları Yönetmeliği", Md.50. ——"YMM Odaları Yönetmeliği", Md.51.

- b) Kınama; "meslek mensubuna görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığıının yazı ile bildirilmesidir".
- c) Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma; "Mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere mesleki faaliyetten alıkoymaktır".
- d) Yeminli sıfatını kaldırma; "yeminli mali müşavirin yeminli sıfatının kaldırılmasıdır".
- e) Meslekten çıkarma; "meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir".

Mesleki kurallara, mesleğin vakar ve onuruna aykırı harekette bulunanlarla, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette bulunan meslek mensupları hakkında ilk defasında uyarma, tekrarında ise kınama cezası uygulanır.

Görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yapmayan veya kusurlu olarak yapan ya da Yasa'da yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunan meslek mensupları için geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır.

Tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığı Maliye ve Gümrük Bakanlığınca ilk defa tesbit edilen ve rapora bağlanan yeminli mali müşavirler hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, bu durumun tekrarı ve mahkeme kararı ile kesinleşmesi halinde yeminli sıfatını kaldırma cezası verilir.

Mükellefle birlikte kasden vergi kaybına sebep oldukları mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verilir.

Üç yıllık bir dönemde iki veya daha fazla disiplin cezasını gerektiren davranışta bulunan meslek mensubuna, her yeni suçu için bir öncekinden daha ağır ceza uygulanabilir. Beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası aldıktan sonra, bu cezayı gerektiren fiili yeniden işleyen meslek mensupları hakkında meslekten çıkarma cezası uygulanır.

Disiplin kurulları, bir derece ağır veya bir derece hafif disiplin cezasının uygulanmasına karar verebilirler. Takibat ve hüküm tesisi, disiplin soruşturması yapılmasına ve disiplin cezası uygulanmasına engel değildir.

Meslek mensubu hakkında, savunması alınmadan disiplin cezası verilemez. Yetkili disiplin kurulunun en günden az olmak üzere verdiği süre içinde savunma yapmayanlar, savunma hakkından vazgeçmiş sayılırlar. Disiplin cezaları kesinleşme tarihinden itibaren uygulanır.

Odalara üye olmadan mesleki faaliyette bulunulması, meslekte çalıştırılmayacakların çalıştırılması, meslek sırrının ifşası, suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere bildirilmemesi, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunulması, birişyerine bağlı olarak ya da ticari faaliyette bulunulması gibi hallerde suç, daha ağır bir cezayı gerektirmiyorsa, bir milyon liradan on milyon liraya kadar ağır para cezası uygulanır.

Yeminli mali müşavirlerin, yaptıkları tasdikini doğru olmaması halinde, yukarıdaki cezalara ek olarak, altı aydan bir yıla kadar hapis cezası uygulanır(259).

Yeminli mali müşavirlerin, muhasebe ile ilgili defter tutamayacaklarını, muhasebe bürosu açamayacaklarını, muhasebe bürolarına ortak olamayacaklarını ve (daha önce de yer verdiğimiz gibi) yakın akrabalarının işleriyle ilgili tasdik ve denetim işlerini yapamayacaklarını belirterek bu bölümü tamamlıyoruz.

II- TÜRKİYE'DE SERBEST MUHASEBECİLİK VE MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEKLERİNİN ÖRGÜTLENMESİ

A- Mesleki Örgütlenme Gereği

Muhasebe ilke ve kuralları, buna bağlı olarak denetim standartları, muhasebe mesleğinin örgütlendiği ülkelerde, mesleki kuruluşların sürekli ve yoğun çalışmaları sonucunda belirlenmekte ve zaman içinde değişikliklere uğramaktadır.

Muhasebe uygulamalarının düzenli, gerçekçi ve uyumlu olabilmesi, eğitim gereksinmelerinin belirlenmesi, eğitim programlarının uyumlaştırılması, mesleğe aday olanların ve uygulamacıların yeterli mesleki bilgilerle donatılması, meslek mensupları arasında iletişimin sağlanması gibi çalışmaların gerçekleştirilmesi, ancak mesleğin adını taşıyan ve meslek mensuplarını çatısı altında toplayan bir kurumlaşmayla (örgütlenmeyle) sağlanabilir.

Bir ülkenin gelişme düzeyi ile o ülkede yaşayanların kültür ve örgütlenme düzeyi arasında yakın bir ilişki kurulabilir. Bir mesleğin "meslek" olarak kabul edilmesi ve saygı görebilmesi de o meslek mensuplarının oluşturduğu örgütlenme ölçüsünde mümkün olur.

Ekonominin belirli kesimleri ya da belli meslek grupları; ortak hak ve yararları korumak, mesleki gelişmeyi sağlamak

amacıyla, bir araya gelerek çalışma ve tavır alma sürecine girmektedirler.

Türkiye'de serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin gelişmesini, nicelik ve nitelik olarak yüksek bir düzeye kavuşturulmasını sağlayacak meslek örgütlenmesi, yıllardır süren çabalararağmen etkin biçimde kurulamamış, bu alandaki çalışmalar; genellikle bir birinden kopuk, yöresel dernek faaliyetlerinden ileri gidememiştir. Bunda, mesleğin bir yasa ya dayandırılmamış olmasının da büyük rolü olmuştur.

Ancak 3568 sayılı yasa ve ilgili yönetmeliklerle, mesleğin örgütlenmesi için gerekli zemin hazırlanmıştır. Henüz kuruluş aşamasında olması nedeniyle uygulamada ve eğitimde pek etkisi görülmeyen meslek odaları ve Birlik ile ilgili düzenlemeleri bundan sonraki alt bölümlerde incelemeye çalışacağız.

B- 3568 Sayılı Meslek Yasasından Önce Kurulan Meslek Örgütleri ve Faaliyet Alanları

Araştırmalarımızdan elde ettiğimiz sonuçlara göre, Türkiye'de mesleki örgütlenme 1930'lu yıllarda başlamıştır. İlk meslek örgütü olarak, 1935 yılında İstanbul'da kurulan "Muhasebeciler ve Murakıplar Cemiyeti"ni görüyoruz. Bu örgüt, o dönemde çeşitli zorluklar içinde fazla yaşayamamış, bir süre sonra kapanmıştır.

1936 yılında kurulan "İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi Mezunları Cemiyeti" uzun yıllar, araştırma, seminer ve yayınları ile uygulamaya ve eğitime destek vermiştir. Bugün de "İstanbul Ticaret-M.Ü.İ.İ.B.F. Mezunları Derneği" adıyla faaliyetini sürdürmektedir(260).

Mesleki örgütlenmede, 1942 yılında İstanbul'da kurulan "Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Cemiyeti"nin ayrı bir öneme sahip olduğunu söyleyebiliriz. Daha sonra "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği-TMUD" adını alan bu kurum, uygulamacı, eğitimci ve bürokratlardan meydana gelen çok sayıda üyesi ile meslek birliğinin sağlanması ve yasaya bağlanma konularındaki çabalarıyla mesleğin gelişmesine katkıda bulunmuştur.

Belirli sürelerle düzenlenen seminer ve sempozyumlara destek sağlayan TMUD, 1957 yılından bu tarafa her beş yılda bir muhasebe kongreleri düzenlemektedir. Bu kongrelerin ondördüncüsü 1987 yılında gerçekleştirilmiştir. 1974 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB)'ne üye olan TMUD, çalışmalarında bu komite'nin etkisinde kalmaktadır.

1964 yılında "Türkiye Yüksek Ticaret Mezunları Derneği" adıyla kurulan dernek ise, özellikle eğitim konusunda mesleki çalışmalarını sürdürmektedir.

1977 yılında faaliyete geçen bir başka meslek örgütü de, "Mali Müşavirler ve Muhasebeciler Derneği"dir. Bugün, "Mali Müşavirler ve Muhasebeciler Birliği"adıyla faaliyetlerini sürdüren bu kuruluş, Ülkenin çeşitli yerlerinde şubeler açmış olup, çok sayıda üyeye sahip durumdadır. Birliğin çalışmaları, daha çok muhasebe uygulamalarında birliği (tekdüzenliği) sağlamaya yöneliktir(261).

(261) Alkan FİDAN, "Muhasebe Meslek Yasası ve Kurumların Organizasyonu-(PANEL)", X.TMES, (Der. A. Sait SEVGİNER), 24-28 Ekim 1989, Alanya. - Ziya DİSANLI, Aynı panele sunulan tebliğ.

Yukarıda kısaca kuruluş ve çalışmaları hakkında açıklamalar yaptığımız meslek kuruluşlarının hepsinin İstanbul'da kurulmuş olmaları ve merkezlerinin orada bulunması, mesleki faaliyetlerin İstanbul'da yoğunlaştığını göstermektedir. Bunda İstanbul'un bir sanayi ve ticaret merkezi olmasının etkisi büyüktür. Bunların dışında, Ankara, İzmir ve Eskişehir gibi iller başta olmak üzere diğer illerde de, benzer adlar altında meslek örgütleri (dernekler) kurulmuş ve faaliyetlerini sürdürmektedirler.

Kuruluş amaçları, üyelerinin niteliği ve çalışma alanları farklı dahi olsa, bugüne kadar kurulan bütün meslek örgütleri, muhasebe mesleğinin yasal bir statüye kavuşturulması için çalışmış, bunu her fırsatta dile getirmişlerdir.

C- 3568 Sayılı Meslek Yasası ve Yönetmeliklerle Düzenlenen Meslek Örgütleri

Meslek Yasası ve ilgili yönetmeliklerde meslek, üç gruba ayrıldığı halde, meslek mensupları için iki oda öngörülmüştür. Bunlar; Serbest Muhasebeci ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin kaydolacağı, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası" ve Yeminli Mali Müşavirlerin kaydolacağı, "Yeminli Mali Müşavirler Odası"dır.

Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları, Meslek Yasası'nda belirtilen esaslar uyarınca, meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin gelişmesini sağlamak, mesleğin uygulanmasıyla ilgili normları geliştirmek, eğitim ve kamu kurumlarıyla işbirliği yaparak mesleki eğitimin gelişmesine katkıda bulunmak, meslek mensuplarının birbiriyle ve iş

sahipleri ile ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak amacıyla kurulan tüzel kişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarıdır.

Odalar, kuruluş amaçları ve Yasa'da belirtilenler dışında hiç bir faaliyette bulunamazlar. Meslekle ilgili olmayan toplantı ve gösteri yürüyüşü düzenleyemezler, siyasetle uğraşamazlar, siyasi kuruluşlarla ve sendikalarla ortak hareket edemezler, milletvekili ve mahalli seçimlerde belli adayları destekleyemezler(262).

1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları

a) Odaların Kuruluşu, Nitelikleri ve Faaliyet Alanı

İlgili yönetmeliğin 15. maddesinde şu ifade yer almaktadır(263); "Bölgesi içinde en az 25 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde bir oda kurulur. Kurulan oda bulunduğu ilin adı ile anılır". Buna göre odalar ancak il merkezlerinde kurulabilecektir.

Yönetmelikte, bir ilde oda kurulabilmesi için, o bölgede 25 meslek mensubunun bulunması yeterli görülmüştür. Ancak yine aynı yönetmelikte "meslek mensubu", "Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir" olarak tanımlanmıştır. Bu durumda 25 meslek mensubunun kaç tanesiminin SMMM olması ge-

(262) "Adı Geçen Yasa", Md.14.—"SMMM Odaları Yönetmeliği", Md. 4-24. — "YMM Odaları Yönetmeliği", Md. 4-24.

(263) "SMMM Odaları Yönetmeliği", Md. 15.

rektiği açık değildir. Oda Yönetim Kurulunun oluşturulabilmesi için, en az üç SMMM'in bulunması gerekmektedir.

SMMM Odaları, kuruluşlarını Birlik aracılığıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na bildirmek suretiyle tüzel kişilik kazanacaklardır.

Kamu tüzel kişiliği niteliğindeki odaların faaliyet alanı, mesleki konularla sınırlandırılmıştır. Bu konular, bu bölümün daha önceki kısmında açıklanmıştır.

Yeterli sayıda meslek mensubu bulunmayan ve oda kurulan yerlerin en yakın odaya bağlanmasına veya bölge odaları kurulmasına Birlik karar verecektir. Bu karar Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na da bildirilir.

Kuruluş amaçlarına ve Yasayla verilen görevlerine aykırı hareket eden odaların sorumlu organlarının görevlerine son verilmesine veya yerlerine yenilerinin seçilmesine, buldukları yerin C. Savcılığı tarafından açılacak dava üzerine, o yerin Asliye Hukuk Mahkemesi'nce karar verilir. Yargılama en geç üç ay içinde tamamlanır. Mahkemece görevine son verilen organları seçecek kurulları toplamak üzere, oda genel kurulu üyeleri arasından beş kişi seçilir. Bu beş kişi, görevine son verilen organlar gibi yetkili ve sorumludurlar. Görevine son verilenler eskilerin görev süresini tamamlarlar.

Devletin varlık ve bağımsızlığının, ülkenin bütünlüğünün sağlanması ve toplumun huzurunun korunması amacıyla, gecikmesinde sakınca görülen durumlarda, valiler seçilmiş oda organlarını görevden uzaklaştırabilirler. Bu durumda Asliye Hukuk Mahkemesi, kararın yerinde olup olmadığını, dosya üzerinde inceleme yaparak, en geç on gün içinde karara bağlar. Oda genel kurulu için, görevine son verme sözkonusu değildir(264).

b) Odaların Organları

Yasa'da ve yönetmeliklerde, gerek SMMM Odaları gerekse YMM Odaları için dört ayrı kurul öngörülmüştür. Bunları şöyle sıralayabiliriz;

- Genel Kurul
- Yönetim Kurulu
- Disiplin Kurulu
- Denetleme Kurulu.

I. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Genel Kurulu

Oda genel kurulu, odanın en yüksek organı olup odaya kayıtlı bütün meslek mensuplarının katılmasıyla oluşur.

Oda Genel Kurulu, yılda bir defa Mayıs ayı içinde, başkanın daveti üzerine toplanır. Bu yıllık toplantıda oda bütçesi ve gündemdeki diğer maddeler görüşülür, gerekli seçimler yapılır.

Oda Yönetim Kurulu Başkanı, Yönetim veya Denetleme Kurulu, gerekli gördüğünde Oda Genel Kurulunu toplantıya çağırabilir.

Oda Genel Kurulu, üye tam sayısının salt çoğunluğu ile toplanır. İlk toplantıda yeterli çoğunluk sağlanamazsa ikincisinde çoğunluk aranmaz. Ancak ikinci toplantıya katılan üye sayısı, Yönetim, Disiplin ve Denetleme kurulları asıl üyelerinin toplamının iki katından az olamaz. Genel Kurul toplantılarında kararlar, hazır bulunanların salt çoğunlukları ile alınır. Oda Yönetim Kurulu Başkanı, Yönetim ve Denetleme kurulu üyeleri Başkanlık Divanı'na seçilemezler.

Oda Genel Kurulu'nun görevleri aşağıdaki gibi sıralanmıştır(265);

- a) Odanın amaçlarınının gerçekleşmesi için gereken karar ve tedbirleri almak,
- b) Oda Yönetim, Disiplin ve Denetleme Kurulu üyeleri ile Birlik temsilcilerini seçmek,
- c) Oda için gerekli temsilcilerini seçmek,
- d) Yönetim Kurulunca yapılacak teklifleri incelemek ve karara bağlamak,
- e) Meslek mensuplarınınca uyulması zorunlu kararlar alınması konusunda Birliğe tekliflerde bulunmak,
- f) Yıllık bütçeyi ve kesin hesapları onaylamak,
- g) Yönetim Kurulunu aklamak, gerektiğinde sorumlu görülenler hakkında disiplin soruşturmasına karar vermek,
- h) Oda Yönetim Kurulunun çalışma raporunu incelemek, kabul etmek,
- ı) Yasalarla verilen diğer görevleri yapmak.

II. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yönetim Kurulu

Oda Yönetim Kurulu, Genel Kurulca kendi üyeleri arasından iki yıl için seçilen ve üçü serbest muhasebeci mali müşavir, ikisi serbest muhasebeci olmak üzere 5 asıl 5 yedek üyeden oluşur. Yönetim Kurulu üyeleri, odaya kayıtlı en az beş yıl kıdemli üyeler arasından seçilir. Üye sayısı yüzden az olan odalarda ve odaların kurulmasından itibaren altı yıl içinde beş yıllık kıdem şartı aranmaz.

Yönetim Kurulu kendi üyeleri arasından gizli oyla, bir başkan, bir başkan yardımcısı, bir muhasip ile oda sekreterini seçer. Yönetim Kurulu Başkanı, odanın hukuki temsilcisidir.

Yönetim Kurulu normal olarak ayda bir defa toplanabileceği gibi Başkan tarafından doğrudan, ya da üyelere en az ikisinin görüşme konusunu taşıyan yazılı isteği üzerine toplantıya çağırabilir. Yönetim Kurulu salt çoğunlukla toplanır ve üye tam sayısının salt çoğunluğu ile karar verir. Yazılı olarak çağrıldığı halde ardı ardına üç olağan toplantıya, özürsüz olarak katılmayan üye, Yönetim Kurulu kararı ile istifa etmiş sayılır. Bu karara karşı, kararın tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde, Birliğe itirazda bulunulabilir.

Seçilme yeterliliğini kaybeden üyenin görevi, kendiliğinden sona erer.

Oda Yönetim Kurulunun görevleri, Yönetmeliğin 12. maddesinde ayrıntılı biçimde sıralanmıştır(266). Oda Yönetim Kurulunun görevleri şunlardır;

- a) Odanın bütçe teklifini düzenlemek ve bunu genel kurulun onayına sunmak,
- b) Oda genel kuruluna çalışmalarını hakkında rapor vermek ve genel kurul kararlarını yerine getirmek,
- c) Oda adına taşınır ve taşınmaz mal almak, satmak, ipotek etmek ve bunlar üzerinde her türlü ayrı hak tesis etmek, kaldırmak gibi konularda Yönetim Kurulu Başkanına veya bir üyesine yetki vermek,
- d) Üyelerin ortak ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin gelişmesini sağ-

lamak, üyelerin kendi aralarında ve iş sahipleriyle olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplinini, ahlak ve dayanışmayı korumak, Kanun ve çeşitli mevzuatla verilen görevleri yapmak,

- e) Kanun, tüzük, yönetmelikler ve Oda Genel Kurulu kararlarına göre oda işlerini yürütmek, yıllık çalışma programını hazırlamak, üyelerin bilgi, görgü ve deneyimlerini arttırmak amacıyla kurslar, seminerler düzenlemek, eğitim faaliyetlerinde bulunmak,
- f) Oda görevlilerinin atamasını, işten ayırma ve el çek-tirmelerini, terfi ve cezalandırılmasını yapmak,
- g) Kanun ve yönetmelik hükümlerine aykırı davranışları görülen meslek mensupları hakkında disiplin soruşturması açılması için, Disiplin Kuruluna bildirmek ve alınan kararı uygulamak,
- h) Hakem ve bilirkişi listelerini hazırlamak ve bu listeleri, istendiğinde ilgili kuruluşlara bildirmek,
- ı) Oda İç Yönetmeliğini hazırlayarak Genel Kurulun onayına sunmak,
- j) Odanın kayıt ücreti ve yıllık aidat tarifelerini hazırlayarak Genel Kurulun onayına sunmak,
- k) Her yıl SM ve SMMM'lerin yapacakları işler karşılığında alacakları en az ücretleri gösterir bir tarife önerisini Birliğe göndermek,
- l) Mevzuata ve Genel Kurul kararlarına uygun olarak oda işlerini yürütmek, bütçe ve Genel Kurul kararlarına uygun olarak gerekli harcamaları yapmak,
- m) İşlerin daha düzenli bir şekilde yapılmasını sağlamak amacıyla, talimatlar ile imza yetkisine sahip olanları gösterir imza sirküleri hazırlamak ve ilgili

kuruluşlara göndermektir.

Yönetim Kurulu Başkanı, Kurul kararlarının yerine getirilip getirilmediğini izler ve denetler, mevzuat hükümleri gereğince kendisine verilen diğer görevlerle ilgili yetkileri kullanarak, odanın sevk ve idaresini sağlar.

Oda Yönetim Kurulu Başkanı ve Yönetim Kurulu üyeleri, kendileri ile ilgili olan işlerin görüşülmesine katılamazlar. Yönetim Kurulu kararları hakkında düzenlenen tutanak, Başkan ve üyeler tarafından imzalanır.

III. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Disiplin Kurulu

Oda Disiplin Kurulu, üye sayısı 50'ye kadar olan odalarda, ikisi SMMM, biri SM olmak üzere üç, üye sayısı 50'den çok olan odalarda ise üçü SMMM, ikisi SM olmak üzere beş üyeden kurulur. Ayrıca disiplin kurulu üyesi üç olan odalarda biri SMMM, iki yedek, beş olan odalarda ise ikisi SMMM olmak üzere, üç yedek üye seçilir.

Disiplin Kurulu üyeleri iki yıl için seçilir ve süresi dolan üye (Yönetim Kurulu üeliğinde olduğu gibi) tekrar seçilebilir.

Üyeler kendi aralarında bir başkan seçer, başkanın bulunmadığı toplantılara, en kıdemli üye başkanlık eder. Disiplin Kurulu en az üç kişiyle toplanır ve çoğunlukla karar verir. Kurul kararlarına karşı, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde, Birlik Disiplin Kurulu'na itiraz edilebilir.

Oda Disiplin Kurulu, Oda Yönetim Kurulunun disiplin soruşturması açılması kararı üzerine, üyeler hakkında soruşturma

yaparak disiplinle ilgili kararları ve cezaları verir. (Disiplin cezaları, tezimizin daha önceki bölümlerinde açıklanmıştır).

IV. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Denetleme Kurulu

Denetleme Kurulu, Genel Kurul üyeleri arasından iki yıl için seçilecek, ikisi SMMM, biri SM olmak üzere üç üyeden oluşur. Ayrıca her iki gruptan birer yedek üye seçilir. Yönetim ve Disiplin kurulu üyeleri, Denetleme Kurulu'na seçilemezler.

Denetleme Kurulu üyeleri ilk toplantılarında, kendi aralarından bir başkan seçerler.

Denetleme Kurulu, odanın işlem ve hesaplarını denetlemek ve bu konuda Genel Kurul'a rapor vermekle görevlidir.

2. Yeminli Mali Müşavirler Odaları

Bölgesi içinde en az 25 yeminli mali müşavir bulunan illerde, o ilin adıyla "Yeminli Mali Müşavirler Odası" kurulur. YMM Odaları kuruluşlarını, Birlik aracılığıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na bildirmek suretiyle tüzel kişilik kazanırlar (267).

Tüzel kişiliğe sahip bir kamu kurumu niteliği taşıyan YMM Odaları; mesleği geliştirmek, meslek mensuplarının hak ve yararlarını korumak, meslek mensupları arasında iletişimi ve işbirliğini sağlamak, mesleği belli standartlara bağlı, dürüst, güvenilir ve yüksek bir seviyede tutmak amacıyla çalışmalar yaparlar.

Yeminli mali müşavir odaları, önceki kısımda incelenen SMMM odaları ile aynı esaslara tabidir. Aynı bir yönetmelikle düzenlenmiş olmasına rağmen, oda organlarının oluşturulması ve çalışma esasları arasında fark yoktur.

Ancak şunu belirtmek gerekir ki, SMMM odalarında, iki grup meslek mensubunun bulunmasından kaynaklanan özellikler YMM odalarında sözkonusu değildir.

3. Oda Hizmetlerinin Yürütülmesi, Gelir ve Harcamalar

Oda hizmetleri mevzuat hükümleri ile Genel Kurul ve Yönetim Kurulu kararlarına uygun olarak İç Yönetmelik'le belirlenen birimler tarafından yürütülür. Bu birimler; oda sekreteri, genel idare müdürü, müdür ve müşavirlerden oluşur.

Oda sekreteri, yönetim kurulu kararlarını uygulamak, odanın işlem ve yazışmalarını yürütmek, oda personeli ile ilgili dosyaları ve belgeleri hazırlamak, bütçe taslağını hazırlayıp yönetim kuruluna sunmak, basın-yayın organlarıyla ilişkiler kurmak gibi işleri yürütür.

Gerekli görüldüğünde, oda sekreterinin teklifi ve yönetim kurulunun onayı ile atanacak olan Genel İdare Müdürlerinin İ.İ.B.F., Hukuk, Siyasal vb. fakültelerden mezun olmaları gereklidir.

Yine oda sekreterinin teklifi ve yönetim kurulu kararı ile Müdürlükler oluşturulabilir. Bunların çalışma usulleri aynı yönetmelikle belirlenir.

Oda personeline verilecek disiplin cezaları ile bu cezaları gerektiren durumlar hakkında 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununun ilgili hükümleri uygulanır. Disiplin cezası verme

yetkisi Genel İdare Müdürü için Yönetim Kurulu'na, diğer oda personeli için Oda Sekreterine aittir.

Her odanın kendi işleri ile ilgili olarak, noterden tasdikli Genel Kurul Karar Defteri, Yönetim Kurulu Karar Defteri, Gelir-Gider Defteri, Üye Kayıt Defteri ve Çalışanlar Listesi Defteri ile gerekli diğer tasdiksiz yardımcı defterler, Yönetim Kurulu sorumluluğunda Oda Sekreterince düzenlenir ve korunur. Gelir ve giderler usulüne uygun belgelere dayandırılarak kayda alınır.

Odanın bir yıllık tahmini gelir ve gider bütçesi, Yönetim Kurulunca Yasaya, Tüzük ve Yönetmeliklere uygun olarak her yıl Nisan ayı içinde hazırlanır ve gerekçesiyle birlikte Genel Kurula sunulur. Genel Kurulca kabul edilen bütçe Haziran ayının birinci gününden itibaren uygulanır.

Odanın gelirleri; kayıt ücreti, yıllık aidatlar, yardım ve bağışlar ile diğer gelirlerden oluşur.

Odanın giriş (kayıt) ücreti; odaya kaydolun her üyeden kayıt anında bir defa alınır ve miktarı en az; memur maaş taban aylığı katsayısının 300 ile çarpımı kadardır.

Yıllık üye aidatı; maktu ve nisbi olarak iki şekilde belirlenir ve her yıl Nisan ayı sonuna kadar tahsil olunur. Maktu yıllık aidatı; memur maaş taban aylığı katsayısı $\times 200$ olup, odaya kayıtlı bütün üyeler tarafından ödenir. Nisbi yıllık aidatı; yalnızca fiilen mesleki faaliyette bulunan üyeler tarafından ödenir. Miktarı, yıllık kazancın % 1'i kadardır. Nisbi yıllık aidat, maktu yıllık aidatın 20 katını geçemez(268).

(268). "SMMM Odaları Yönetmeliği", Md.16.---"YMM Odaları Yön.", Md.16.

Üyelik aidatını ödemeyen üyelerin listesi her mali yılın sonunda, oda tarafından çıkartılarak, zamanında ödenmeyen aidatlar genel hükümlere göre tahsil edilir. Aidat borcunu ödemeyenler, Genel Kurulda oy kullanamazlar, oda organlarına seçilemezler(269).

Oda bütçesinden her türlü harcama, Yönetim Kurulu Başkanı veya Başkan Yardımcısı ile Oda Sekreterinin, (Oda Sekreterinin bulunmadığı hallerde muhasip üyenin) müşterek imzalarıyla yapılır. Yönetim Kurulunun önerisi üzerine, Genel Kurulca tespit edilen miktar kadar harcama ilk toplantıda Yönetim Kurulunun onayına sunulmak şartıyla Oda Sekreteri tarafından re'sen yapılır.

Her odada, meslek mensuplarının kaydedildiği bir "meslek mesubu üye kütüğü" ile mesleği fiilen icra edeceklerin yazıldığı bir "çalışanlar listesi" tutulur. Aşağıdaki hallerde meslek mensubunun adı çalışanlar listesinden silinir.

a) Meslek mensubunun, faaliyette bulunmayacağını yazılı bildirmesi veya çalışma bürosunu kapatmış olması,

b) Çalışma bürosunun oda bölgesi dışına nakledilmiş bulunması,

c) Yasaya göre meslekten çıkarmayı gerektiren cezalara çarptırılmış olması,

d) Mesleğe giriş şartlarının sonradan kaybedilmiş olması,

e) Ruhsatnamenin verilmemesini gerektiren durumların sonradan tesbit edilmesi,

Yukarıdaki durumlara göre çalışanlar listesinden çıkarılması kesinleşen meslek mensubu, o tarihten itibaren mesleki faaliyette bulunamaz.

Türkiye'de bugün, ilki 3 Ocak 1990'da kurulmuş olan, 65 adet serbest muhasebeci mali müşavir odası bulunmakta ve bu odalara yaklaşık 30.000 üye kayıtlı durumdadır. Yine Ocak 1991'e kadar 6 yeminli mali müşavir odası kurulmuş olup, üye sayısı 2.000 civarındadır. Ülkemizde, yaklaşık olarak 9.000 SM, 7.500 SMMM, 500 YMM mesleği fiilen yürütmektedir.

Bugüne kadar, "Batman-Siir SMMM Odası" adıyla, sadece bir adet bölge odası kurulmuş olup, diğer odalar kuruldukları ilin adıyla anılmaktadırlar(270).

4. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

a.) Birliğin Kuruluşu, Niteliği ve Faaliyet Alanı

Bütün SMMM ve YMM odalarının katılacağı, "Türkiye SMMM ve YMM Odaları Birliği" 15 Eylül 1990 günü Ankara'da kurulmuştur.

Birlik, tüzel kişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde bir meslek kuruluşudur.

Birlik organları, kuruluş amaçları ve Meslek Yasası'nda belirtilenler dışında hiç bir faaliyette bulunamaz. Meslekle ilgili olmayan toplantı ve gösteri yürüyüşü düzenleyemez, siyasetle uğraşamazlar. Aksine hareket edildiği takdirde yargı yolu açıktır.

Birliğin yetki ve sorumluluk sınırları ile çalışma konuları, çıkarılan yönetmelikle düzenlenmiştir(271). Birlik

(270) Sayısal bilgiler, 29 Ocak 1991 günü, merkezi Ankara'da bulunan Birlik kayıtlarından alınmıştır.

(271) "Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliği", R.6, S;20545 T;11.6.1990, (Bu yönetmeliğin 37. maddesinde, değişiklik yapılarak 20572 sayı ve 2.7.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

yesinde ilk mesleğe giriş sınavları, 30 Kasım/ 2 Aralık 1990 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir. Bunun yanında bir de, standart belirleme çalışmalarını yürütmek üzere, Birlik bünyesinde "Muhasebe Standartları Komisyonu" oluşturulmuştur. Bu komisyonda; Birlik temsilcilerinin yanısıra Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Üniversiteler, Sermaye Piyasası Kurulu, Türk Standartları Enstitüsü, ile Kamu ve Özel sektörden üyeler bulunmaktadır(272).

Mesleğin kurulmasında ve sağlıklı bir şekilde yürütülmesinde Birlik, odalarla birlikte önemli fonksiyonlar üstlenmiştir. Mesleğin disiplin altına alınması, üyeler arasında dayanışmanın ve bilgi akışının sağlanması, uygulama ve eğitim uyumunun sağlanmasında Birliğin büyük etkisi olacaktır. Henüz kuruluş aşamasında olmasına rağmen, bu etki hissedilmeye başlamıştır.

Meslek Yasa'sınının 29. ve Birlik Yönetmeliğininin 7. maddesine göre, Birlik aşağıdaki işleri yapmakla görevlendirilmiştir

- a. Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak,
- b. Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumak,
- c. Odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek,
- d. Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlenmek ve uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek,
- e. Meslek Yasası'na dayanarak çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak,

(272) Bu bilgiler, 29.1.1991 günü yapılan görüşme yoluyla Birlik Sekreterliği'nden alınmıştır.

- f. Ulusal ve uluslararası mesleki kuruluşlara üye olmak, toplantılara katılmak,
- g. Kanunlar ve Bakanlıkça verilecek diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlara bilgi ve görüş vermek.

Yukarıda sayılan işlevleri yerine getirmekle sorumlu tutulan Birlik, mesleğin idare merkezini oluşturmaktadır.

b) Birliğin Organları

Odalarda olduğu gibi, Birlik için de dört ayrı kurul öngörülmüştür. Bunlar; Genel Kurul ile Yönetim, Disiplin ve Denetleme Kurullarıdır(273).

I. Birlik Genel Kurulu

Genel Kurul, odaların üyeleri arasından seçilen temsilcilerden oluşur. Her oda, üyelerinin yirmibeşte biri oranında temsilci ile aynı oranda yedek temsilci seçer. Temsilciler, her odanın olağan genel kurulunda, iki yıl için seçilir. Aynı göreve tekrar seçilenebilir.,

Birlik Genel Kurulu, her yıl Eylül ayında, Yönetim Kurulu Başkanının daveti üzerine toplanır. Toplantıların günü, yeri, saati ve gündemi toplantı tarihinden en az yirmi gün önce, tirajlı yüzbinin üzerinde bir gazete ile ilan edilir ve ayrıca taahhütlü bir mektupla delegelere bildirilir.

Genel Kurul toplantıları üye tam sayısının salt çoğunluğu ile gerçekleşir ve hazır bulunanların salt çoğunluğu ile

karar verilir. İlk toplantıda çoğunluk sağlanamazsa ikincisinde çoğunluk aranmaz, ancak ikinci toplantıya katılan temsilci sayısı, Birlik Yönetim, Disiplin ve Denetleme kurulları asıl üye sayılarının iki katından az olamaz.

II. Birlik Yönetim Kurulu

Yönetim Kurulu, Birlik Genel Kurulu üyeleri arasından iki yıl için seçilen, dokuz asıl ve dokuz yedek üyeden kurulur. Bunların 5'i YMM, 2'si SMMM ve 2'si SM olmalıdır(274). Yeterli YMM bulunmadığı takdirde, boşluk SMMM'lerden tamamlanır. Yönetim Kurulu Başkanı ve üyeleri, Genel Kurul toplantılarına katılmak ve oy kullanmak hakkına sahiptir.

Birliğin hukuki temsilcisi olan Yönetim Kurulu Başkanı yeminli mali müşavirler arasından seçilir. Ayrıca Kurul üyeleri arasından bir başkan yardımcısı, sekreter ile bir muhasip üye seçilir.

Yönetim Kurulu, Birlik Başkanı tarafından doğrudan ya da üyelere en az ikisinin, görüşme konusunu taşıyan yazılı isteği üzerine toplantıya çağrılır. Yönetim Kurulu salt çoğunlukla toplanır ve karar verir. Birlik Başkanı ve Yönetim Kurulu üyeleri, ilgili oldukları konuların görüşülmesine katılamazlar. Yazılı çağrıya rağmen, arda ardına üç olağan toplantıya, özürsüz olarak katılmayan üye, Yönetim Kurulu kararıyla istifa etmiş sayılır(275).

(274) "Adı Geçen Yasa", Md.35, - "Birlik Yönetmeliği", Md.21.

(275) "Birlik Yönetmeliği", Md.30-31.

Meslek Yasası'nın 36. ve Birlik Yönetmeliğinin 23. maddelerinde, Birlik Yönetim Kurulu'na aşağıdaki sorumluluklar yüklenmiştir.

- a. Genel Kurul kararlarını yerine getirmek,
- b. Birlik adına mali ve aynı tasarruf yetkisini kullanmak,
- c. Bütçeyi yapmak ve uygulamak,
- d. Odalarca belirlenen kayıt ücretleri ve yıllık aidatlara ilişkin listeyi Maliye ve G. Bakanlığı'nın onayına sunmak,
- e. Odaların görüşünü almak suretiyle hazırlayacağı asgari ücret tarifelerini Bakanlık onayına sunmak,
- f. Meslek sınavlarını düzenlemek,
- g. Meslek mensuplarının ruhsatlarını ve YMM'lerin mühürlerini vermek,
- h. Yasa ve yönetmeliklerle verilen diğer işleri yapmak,
- ı. Meslek standartlarını geliştirmek, meslek mensuplarının eğitimini sağlamak için seminerler düzenlemek, kurslar açmak,
- j. Mesleki çalışma komiteleri oluşturmak ve bunların çalışmalarından elde edilen sonuçları odalar kanalıyla meslek mensuplarına duyurmak,
- k. Meslek mensuplarının mesleki çalışmalarını yürütmeye yardımcı olmak, mesleki bilgi alışverişini sağlamak üzere Birlik merkezinde Bilgisayar ağını kurmak,

Görüldüğü gibi Birlik Yönetim Kurulu'nun sorumluluk alanı oldukça geniş tutulmuştur. Sorumluluklarına uygun olarak yetki sınırları da genişletilerek, Bakanlık gözetiminin etkisi azaltılmalıdır.

III. Birlik Disiplin Kurulu

Disiplin Kurulu, Genel Kurul üyeleri arasından iki yıl için seçilen, beş asıl ve beş yedek üyeden oluşur. Asıl üyelerin üçünün yeminli mali müşavir olması zorunludur. Kurul, kendi üyeleri arasından bir başkan bir başkan yardımcısı seçer. Birlik Disiplin Kurulu üyeleri, Disiplin Kurulu'na seçilemezler(276). Birlik Disiplin Kurulu, üye tam sayısının salt çoğunluğu ile toplanır ve karar verir. Kurul, oda disiplin kurullarına karşı yapılacak itirazları incelemek ve karara bağlamakla görevlidir. Bu kararlar Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın onayı ile kesinleşir.

IV. Birlik Denetleme Kurulu

Denetleme Kurulu, Genel Kurul üyeleri arasından iki yıl için seçilen, biri yeminli mali müşavir, ikisi serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere üç üyeden oluşur. Ayrıca üç yedek üye seçilir.

Yönetim Kurulu ve Disiplin Kurulu üyeleri, Denetleme Kuruluna seçilemezler. Denetçiler, Birlik Yönetim Kurulu toplantılarına katılabilirler, ancak oy kullanamazlar.

Denetleme Kurulu, Birliğin işlem ve hesaplarını denetlemek ve bu konuda Genel Kurula rapor vermekle görevlidir(277).

Birliğe dahil odaların gelir bütçelerinden en az %15 pay

(276) "Adı Geçen Yasa", Md.38, - "Birlik Yönetmeliği", Md.34,

(277) "Birlik Yönetmeliği", Md.40.

Birliğe ait mal gelirleri, Ruhsatname ücretleri, YMM mühür ücretleri ile genel hükümler çerçevesinde elde edilen bağış ve yardımlar Birliğin gelirlerini oluşturmaktadır(278).

Birlik hizmetlerinin yürütülmesi ile ilgili hükümler, daha önce odalar için yapılan açıklamalardan farklı değildir (279).

5. Oda ve Birlik Organlarının Seçimi ve Denetimi

Odalar ve Birlik organları ile ilgili seçimler, gizli oy açık tasnif esaslarına göre, yargı gözetiminde gerçekleştirilir.

Seçim yapılacak Genel Kurul toplantısından en az onbeş gün önce, oda ve Birlik seçimleri için üyeleri belirleyen listeler, toplantının gündemi, yeri, zamanı ve çoğunluk sağlanamadığı takdirde yapılacak ikinci toplantı ile ilgili hususları belirten (üç nüsha) yazı ile o yerin ilçe seçim kurulu başkanına sunulur. Listede adı bulunmayan meslek mensubu seçimlerde oy kullanamaz. Seçimlerin bir pazar günü yapılması sağlanır(280).

İlân süresi içinde yapılan itirazlar hakim tarafından incelenir ve iki gün içinde kesin karara bağlanır. Kesinleşen listeler, odaya ve Birliğe gönderilir.

(278) "Birlik Yönetmeliği", Md.8.

(279) "Adı Geçen Yasa", Md.40, —"Birlik Yönetmeliği", Md.42-44.
—"SMMM ve YMM Odaları Yönetmelikleri", Md.22.

(280) "Birlik Yönetmeliği", Md.61.

İlan süresi içinde yapılan itirazlar hakim tarafından incelenir ve iki gün içinde kesin karara bağlanır. Kesinleşen listeler, odaya ve Birliğe gönderilir.

Hakim, kamu görevlileri ya da aday olmayan üyeler arasından bir başkan ve iki üyeden oluşan "Seçim Sandık Kurulu"nu belirler. Seçimin yürütülmesi bu kurula aittir. Dörtüzdenden fazla üye bulunan yerlerde her dört yüz kişi için ayrı bir sandık bulunur ve ayrı bir kurul oluşturulur.

Seçimin sonuçlanmasından iki gün içinde yapılacak itirazlar, hakim tarafından aynı gün karara bağlanır ve kesin sonuçlar açıklanır.

Seçimler sırasında sandık kurulu başkanı ve üyelerine karşı işlenen suçlar, devlet memurlarına karşı işlenmiş gibi cezalandırılır.

Seçim giderleri ilgili odalar ve Birlik tarafından karşılanır.

Oda ve Birlik organlarının görevlerini, yasa hükümlerine uygun olarak yapıp yapmadıklarını ve mali işlemlerini, yönetmelikle belirleyeceği esaslara göre Maliye ve Gümrük Bakanlığı denetlemeye yetkilidir(281).

Odaları ve Birliği temsilen uluslararası toplantı ve kongrelere katılmak da Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın iznini gerektirmektedir.

Mesleğin örgütlenmesi ile ilgili bölümü tamamlamadan önce geçiş dönemindeki uygulamaya da kısaca değinmek istiyoruz. Yasa'nın 50. ve geçici 4. maddelerine dayanarak, Maliye

(281) "Adı Geçen Yasa", Md.41.

ve Gümrük Bakanı'nın meslekle ilgili çeşitli kurumlardan seçtiği (biri başkan, biri başkan yardımcısı) on üyeden oluşan "Geçici Kurul", Birliğin kuruluşuna kadar geçen süre içinde Birlik ve odaların fonksiyonlarını üstlenmiştir.

Bir yönetmelikle düzenlenen ve geçiş döneminde mesleğin kurulmasına yardımcı olan Geçici Kurul ile Sınav ve Değerlendirme Komisyonlarının görevleri, Birliğin kuruluş tarihi olan 15 Eylül 1990'da sona ermiştir. Bu tarihten itibaren sınav ile ilgili çalışmaları, Birlik bünyesinde kurulan (2'si Birlik temsilcisi, 3'ü YÖK temsilcisi ve 2'si Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nı temsilen) 7 kişilik Sınav Komisyonu yürütmektedir.

Ü Ç Ü N C Ü B Ö L Ü M

TÜRKİYE'DE MUHASEBECİLİK VE MALİ MÜŞAVİRLİK EĞİTİMİ

I- MESLEKİ EĞİTİM GEREĞİ VE EĞİTİM KURUMLARI

A- Mesleki Eğitimin Gerekliliği

Eğitim denildiğinde ilk akla gelen; eğitim-öğretim kurumları, yani okullar olur. Oysa eğitimin sadece okul ile sınırlı kalmadığı da hemen herkes tarafından kabul edilir.

Genel olarak eğitimin iki amacı üzerinde durulur. Bunlardan birincisi; kişinin zihni gelişmesini sağlamak, duyuş-düşünüş bakımından topluma uyumlu ve yararlı insan yetiştirmek, ikincisi ise; kişinin bedensel yeteneklerini geliştirmesine fırsat sağlayarak, bir meslek edinmesi için gerekli bilgi ve deneyimi kazandırmaktır(282).

İlk ve orta öğretim kurumları, eğitimin birinci işlevini yerine getirmek üzere; kişilere genel kültür bilgilerini

(282) Mehmet Ali AKTUĞLU, "Eğitim ve Öğretim ile Muhasebe Kavramları Arasında Bir Söyleşi ve Türkiye'de Muhasebe Eğitiminin Önem Kazanması", D.E.Ü. İ.İ.B.F. DERGİSİ, Y.1, S.3, Kasım 1983, s.20.

verirken, mesleki orta ve yüksek öğretim kurumları ise; ülkenin ihtiyacı olan meslek elemanlarını yetiştirmektedir.

Muhasebe mesleğinin bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmasıyla birlikte, bu mesleği yürütecek kişilerin eğitimi önem kazanmış, bu amaçla 19. yüzyılın başlarından itibaren, mesleki eğitim-öğretime yer veren okullar açılmaya başlanmıştır.

İşletme yönetiminde, muhasebe bilgilerinin bir karar aracı olarak kullanılmaya başlanmasıyla, muhasebeden daha sistemli, ayrıntılı ve teknik bilgiler beklenmiş, bu alanda eğitim ve deneyime sahip kişilere gereksinim artmıştır.

İşletmelerin büyümeleri, bir işin değişik aşamalarını gerçekleştiren gruplar haline ya da farklı iş alanlarına hitab eden şirketler haline gelmeleri hatta uluslararası düzeyde faaliyette bulunmaları, muhasebeden beklenen bilginin niteliğini ve kapsamını değiştirmiştir(283).

Gelişen işletmecilik anlayışının ve ekonomik gereklerin etkisiyle, tek kişi işletmeleri ile şahıs ya da aile tipi ortaklıkların yetersiz kalması sonucu işletmeler, finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla finans piyasalarına girmişler, buralardan kaynak temin edebilmek için de doğru ve güvenilir finansal bilgileri muhasebe servisinden almak ve bu bilgileri uzman kişilerin onayından geçirerek açıklamak gerektiğini duymuşlardır. Böyle bir gereksinimi karşılamak üzere hem doğru, geçerli, zamanlı, kısacası yararlı bilgi üretecek ki-

(283) Fevzi SÜRMEİ, "Çok Uluslu Şirketlerdeki Finansal Bilgi Gereksinimi ve Muhasebe Eğitimine Getirdiği Sorumluluklar", Eskişehir A.Ü.İ.İ.B.F. DERGİSİ, C.II, S.1, Ocak 1984, s.144.

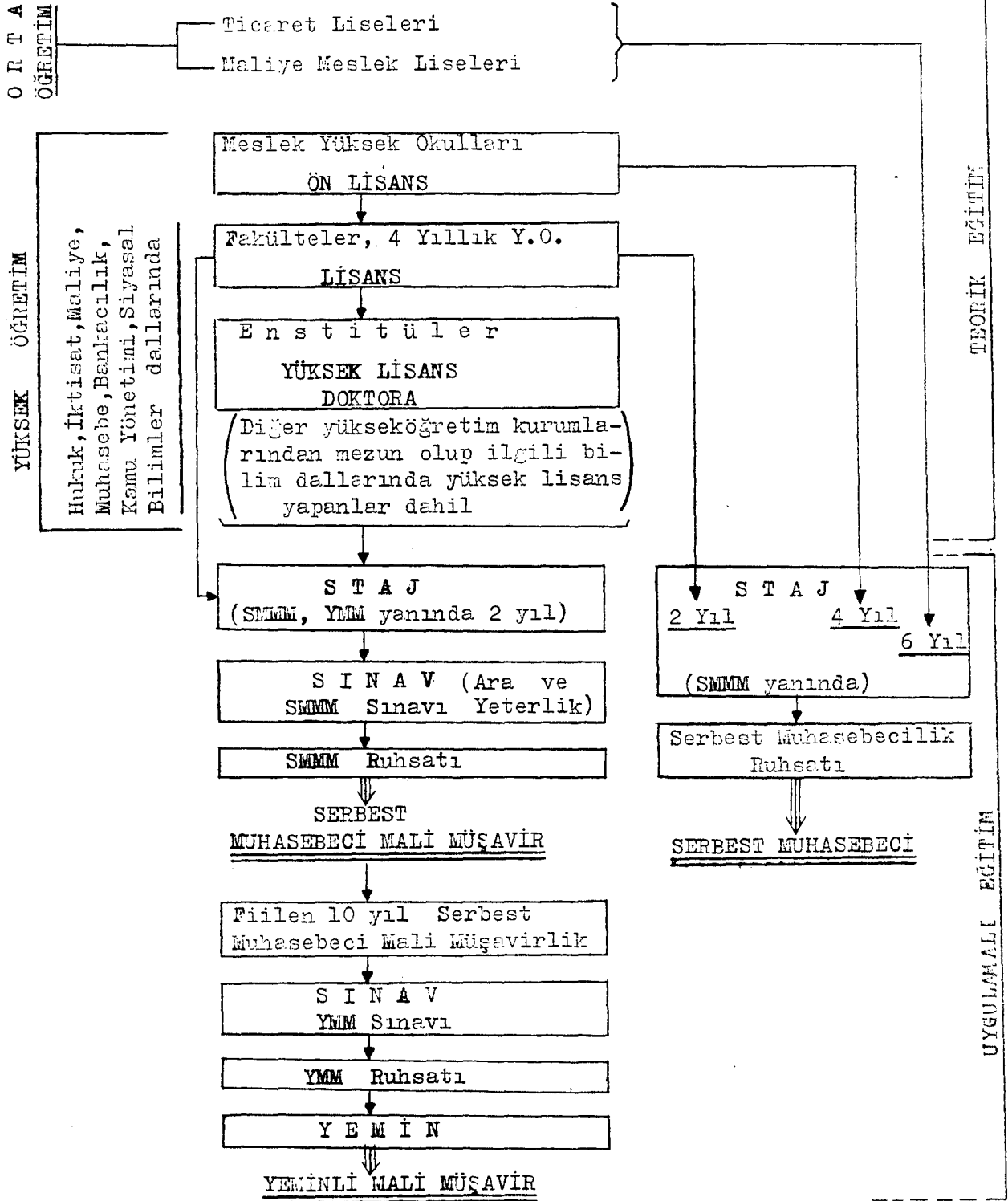
şilere hem de üretilen bilginin doğruluk ve güvenilirliğini tarafsız bir tutumla araştırıp, sonucu ortaya koyabilecek kişilere ihtiyaç duyulmuştur.

Öte yandan geliştirilen vergi sistemlerinin iyi anlaşılıp uygulanabilmesi, bir taraftan devletin vergi kaybının en aza indirilmesi, diğer taraftan işletmelerin (yanlış uygulamalar sonucu oluşabilecek) zarar ve cezalara karşı korunabilmesi için meslek kurallarını ve mevzuatı iyi bilen ve değişiklikleri takibedebilen kişilere gereksinim artmıştır.

Muhasebeden beklenen fonksiyonun sağlıklı biçimde yerine getirilebilmesi, analiz tekniklerinin doğru uygulanabilmesi, gelişen kayıt, raporlama ve denetim çalışmalarının eksiksiz yerine getirilebilmesi, sağlıklı ve yeterli belge düzeninin kurulabilmesi, teknolojik kolaylıkların muhasebeye uygulanabilmesi, özellikle bilgisayarlardan muhasebe uygulamalarında ve denetiminde yararlanılabilmesi, bu konularda yeterli bilgi donanımına sahip olmayı gerektirmektedir.

Kısacası, bugün muhasebeden beklenen işlevlerin yerine getirilebilmesi, bütün taraflar için aynı şeyleri ifade eden, standart bilgilerin üretilebilmesi ve bu bilgilerin gerekli yerlerde kullanılabilmesi için muhasebecilik ve mali müşavirlik eğitimi gereklidir, hatta zorunludur.

MESLEKİ EĞİTİM AŞAMALARI



ŞEKİL 1

B- Türkiye'de Muhasebe Eğitimi Veren Kurumlar

Bu bölümde, bazı istatistikî bilgilerden de yararlanarak Türkiye'de muhasebe eğitimi veren orta dereceli (lise düzeyindeki) okullar ile yükseköğretim kurumları (üniversiteler) incelenmiş ve mevcut eğitim-öğretim sistemi ortaya konulmaya çalışılmıştır.

1. Orta Dereceli Okullarda Eğitim

Bu bölümde, inceleme alanımızı Ticaret Liseleri oluşturmaktadır. Türkiye'de 1933 yılında Ankara'da kurulan ilk Ticaret Lisesini 1935'te İzmir, 1938'de İstanbul ve 1940'lı yıllardan itibaren diğer illerde kurulan okullar izlemiştir. 1970'li yıllardan itibaren de sayıları hızla çoğalmış, günümüzde 214'e ulaşmıştır.

Ayrıca, 1984-85 döneminde Ankara, İstanbul(2) ve İzmir'de, 1987-88 döneminde Kocaeli'de olmak üzere 5 adet Akşam Ticaret Lisesi ve 1989-90 döneminde de, İstanbul, İzmir ve İçel'de 3 adet Anadolu Dış Ticaret Lisesi kurulmuştur. Bu okullarla ilgili sayısal bilgileri içeren bir tablo, bu kısmın sonunda verilmiştir(284).

Ticaret Liseleri ders programı incelendiğinde, derslerin üç ana grupta toplandığı görülmektedir. Bunlar; Genel

(284) Bu kısımda; büyük ölçüde, T.C. Milli Eğitim Bakanlığı'nca 1990 yılında Ankara'da yayınlanan Ticaret Liseleri Öğretim Programları'ndan ve Afyon Ticaret Lisesi meslek dersi öğretmenleriyle yapılan görüşmelerden elde edilen bilgilerden yararlanılmıştır.

Bilgi Dersleri, Meslek Dersleri ve Beceri Dersleri'nden oluşmaktadır.

Genel Bilgi Dersleri; Toplam 40 saatlik haftalık program içinde, birinci sınıfta 19 saat(% 47,5), ikinci ve üçüncü sınıflarda ise 10 saat(% 25)'lik bir yer tutmaktadır. Bu grupta yer alan Yabancı Dil Dersleri üç yıllık toplam olan 120 saatlik program içerisinde, 10 saatle(% 8) en çok paya sahip bulunmaktadır.

Meslek Dersleri; Birinci sınıfta Turizm, Ticaret Matematiği ve Halkla İlişkiler 2'şer saat, Bilgisayar 3, Daktilografi 4 ve Muhasebe Teknikleri 8 saat olarak uygulanmaktadır. İkinci sınıfta; Ekonomi, Daktilografi ve Muhasebe Teknikleri (Sadece Muhasebe Bölümünde) 2'şer saattir. Üçüncü sınıfta ise, Maliye ve Hukuk dersleri her bölümde 2'şer saat, Muhasebe Teknikleri (Yalnız Muhasebe Bölümünde) 2 saat olarak uygulanmaktadır. Ayrıca her bölümde (Bankacılık, Kooperatifçilik gibi) ilgili meslek dersleri 2'şer saat okutulmaktadır.

Mesleki uygulama derslerinden oluşan Beceri Dersleri ise, 2. ve 3. sınıflarda 40 saatlik toplam içinde 24 saatlik (% 60) bir yer tutmaktadır.

Konumuzla ilgisi bakımından ayrıntılı olarak incelediğimiz "Muhasebe Teknikleri" dersi, birinci sınıfta bütün bölümlerde, 2. ve 3. sınıflarda ise, sadece muhasebe bölümünde okutulmaktadır.

Muhasebe Teknikleri dersi kapsamında, birinci sınıfta; Genel olarak ticaret ve tacir ile ilgili bilgiler, Ticaret, Vergi ve Sosyal Güvenlik Hukuku ile ilgili bilgiler, Muhasebe kullanılan belgeler ve kayıt yöntemleri ile defterler,

hesap kavramı, mali tablolar, mizanlar, dönem sonu işlemleri ve envanter bilgileri ile beyannamelerin düzenlenmesine ilişkin bilgiler verilmektedir.

İkinci sınıfta; Sirketler Muhasebesi (şahıs ve sermaye şirketlerine ilişkin, kuruluş, sermaye değişiklikleri, kâr-zarar dağıtımı ve tasfiye ile ilgili işlemler yanında kooperatif muhasebesi) konuları işlenmektedir. Ayrıca iş akışı, evrak dosyalama, arşivleme, haberleşme ve raporlama ile ilgili bilgiler verilmektedir.

Üçüncü sınıfta; Maliyet Muhasebesi (maliyet kavramı, maliyet saptama yöntemleri, maliyet kontrolü, işçilik, genel imalat giderleri, bütçeleme, amortismanlar, iş akışı ve verimlilik) ile ilgili bilgiler verilmektedir.

Ayrıca "Bankacılık Bölümü"nde 2. ve 3. sınıflarda okutulan "Bankacılık Teknikleri" programında banka muhasebesi ile ilgili bilgilere yer verilirken, "Kooperatifçilik Bölümü"nde okutulan "Kooperatifçilik Bilgileri ve Muhasebesi" programında da kooperatifçilik ile ilgili muhasebe bilgileri ayrıntılı olarak işlenmektedir.

Yukarıda değinilen üç bölüm dışında kalan bölümlerde ise 2. ve 3. sınıflarda hiç muhasebe dersi okutulmamakta, sadece birinci sınıfta okutulan haftalık 8 saatlik muhasebe programı ile yetinilmektedir.

Muhasebe Bölümü"nde 2. ve 3. sınıflarda, Muhasebe Teknikleri programında teorik olarak işlenen konular üzerinde, bir işyerinde haftalık 24 saat fiili çalışma halinde "Muhasebe Uygulaması Programı" gerçekleştirilmektedir. Bu program, ilgili lisenin meslek öğretmenleri ve Milli Eğitim Bakanlığı

müfettişleri gözetiminde yürütülmektedir.

Muhasebe bölümü dışındaki bölümlerde de, kendi konularında, aynı şekilde uygulama programları yürütülmektedir.

Bu durumda, muhasebe bölümlerinde verilen eğitimin yeterliliği tartışılırken, diğer bölümlerden mezun olanların mesleği yürütebilecek nitelikte bilgiye sahip olduklarını söylemek mümkün olmamaktadır. Bu bölümlerden mezun olup da mesleğe girenlerin başarısı, staj, kurs gibi mezuniyet sonrası çalışmaların kalitesine bağlı olacaktır.

Meslek Yasası'nın 5/B maddesinde Ticaret Liseleri yanında birde, "... maliye meslek liselerinden mezun olanlar, staj şartını yerine getirmiş olmaları halinde, sınav şartı aranmaksızın sadece serbest muhasebeci ünvanı ile çalışırlar" denilmektedir. Bunlar için de staj süresi 6 yıldır.

Türkiye'de Cumhuriyet öncesinden devralınan ve 1924'te yeniden düzenlenerek (Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak) öğretim yapan iki adet "Maliye Meslek Lisesi" bulunmaktadır. Ankara'daki lisede 195, İzmir'dekinde 240 öğrenci öğrenim görmektedir.

Eğitim-öğretim süresi 3 yıl olan bu okullarda dersler, vergi ağırlıklıdır. Uygulama dersleri de vergicilik ve bilgisayar ile ilgilidir. Programda muhasebeyle ilgili olarak sadece; Ticaret Muhasebesi ve Devlet Muhasebesi dersleri yer almaktadır(285).

(285) Bu bilgiler, 29.1.1991 günü yapılan görüşme yoluyla, Ankara'daki Maliye Meslek Lisesi Müdürlüğünden alınmıştır.

TABLO 1

TİCARET VE TURİZM ÖĞRETİMİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

OKUL TÜRÜ	1988-1989 ÖĞRETİM YILI SONU					1989-1990 ÖĞRETİM YILI BAŞI				
	OKUL SAYISI	ÖĞRENCİ SAYISI	ÖĞRETMEN DURUMU			OKUL SAYISI	ÖĞRENCİ SAYISI	ÖĞRETMEN DURUMU		
			MESLEK DERSL.	KÜLTÜR DERSL.	TOPLAM			MESLEK DERSL.	KÜLTÜR DERSL.	TOPLAM
TİCARET LİSESİ	204	122427	2952	3767	6719	214	131146	3014	3815	6829
ANADOLU TİCARET LİSESİ	12	2370	32	51	83	23	3198	39	57	96
ANADOLU DIŞ TİCARET LİSESİ	—	—	—	—	—	3	144	—	—	—
AKŞAM TİCARET LİSESİ	5	2212	24	47	71	5	2380	37	61	98
ANADOLU SEKRETERLİK MES.LİS.	1	103	9	13	22	1	140	9	16	25
OTELCİLİK VE TURİZM MES.LİS.	3	899	65	72	137	5	700	69	85	154
ANADOLU OTELCİLİK VE TUR.M.L.	10	2336	85	95	180	14	3784	101	103	204
SEKRETERLİK MESLEK LİSESİ	4	426	7	31	38	4	355	11	34	45
ANADOLU AŞÇILIK MESLEK LİSESİ	1	204	3	10	13	1	238	3	11	14
TİC.LİS.BÜNYESİNDEKİ ORTAOKULLAR	59	19115	—	—	—	61	19904	—	—	—
GENEL TOPLAM	299	150092	3171	4086	7257	331	161989	3283	4182	7465

- Ticaret Liseleri İle İlgili Sayısal Veriler

HARFALIN İŞSİZLERİ

10. SINIF

11. SINIF

	19	10	10	10	10	10	10	10	10	10
9. Sınıf										
Muhasebe Bölümü	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Bankacı. Bölümü	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Kooper. Bölümü	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Yüro Hiz. Bölümü	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Diş Tic. Bölümü	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Muhasebe Bölümü	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Bankacı. Bölümü	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Kooper. Bölümü	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Yüro Hiz. Bölümü	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Diş Tic. Bölümü	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Muhasebe Bölümü	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Bankacı. Bölümü	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Kooper. Bölümü	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Yüro Hiz. Bölümü	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Diş Tic. Bölümü	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Muhasebe Bölümü	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Bankacı. Bölümü	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Kooper. Bölümü	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Yüro Hiz. Bölümü	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Diş Tic. Bölümü	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1

GENEL PİÇİ İŞLERİ

TİCARET LİSELERİ HAFİLİ LİSESİ ÇİZELGESİ / HAFİLİ LİSESİ SAĞI

	10. SINIF				11. SINIF				
	Muhasebe Bölümü	Bankacılık Bölümü	Koop. Bölümü	Puro Hiz. Bölümü	Muhasebe Bölümü	Bankacılık Bölümü	Koop. Bölümü	Puro Hiz. Bölümü	Dış Tic. Bölümü
Muhasebe Uygulanması	24	-	-	-	24	-	-	-	-
Bankacılık Uygulanması	-	24	-	-	-	24	-	-	-
Kooperatifçilik Uyg.	-	-	24	-	-	-	24	-	-
Puro Hizmetleri Uyg.	-	-	-	24	-	-	-	24	-
Dış Ticaret Uygulanması	-	-	-	-	-	-	-	-	24
TOPLAM	-	24	24	24	24	24	24	24	24
GENEL TOPLAM	40	40	40	40	40	40	40	40	40

2. Üniversitelerde Eğitim:

Üniversiteler; fakülte, yüksek okul, enstitü gibi birimleri bünyesinde toplayan idari nitelikteki kurumlardır. Üniversitelerde, ülke gereksinimine bağlı olarak, ara ve üst düzey yönetim kademelerine eleman yetiştirmek amaçlanır.

"Üniversitelerde Eğitim" başlığı altında, sırasıyla iki yıllık (önlisans) eğitim kurumları olan meslek yüksek okulları ve dört yıllık (lisans) eğitimi veren İşletme, İktisat, İktisadi ve İdari Bilimler, Siyasal Bilgiler, Hukuk Fakülteleri ile lisansüstü eğitim veren Sosyal Bilimler Enstitüleri incelenmiştir.

a) Önlisans Seviyesindeki Eğitim

Önlisans; iki yıllık yüksek öğrenimi ifade etmektedir. Bu, aynı amaçla kurulmuş iki yıllık yüksek okullarda tamamlanabileceği gibi daha uzun süreli fakülte ya da yüksek okulların ilk iki yılını okumak suretiyle de olabilmektedir.

Meslek yüksek okulları 1975 yılından itibaren Ülkemizde kurulmaya ve 1977'den itibaren de mezun vermeye başlamıştır(286).

(286) Recep PEKDEMİR, "Meslek Yüksek Okulları ve Bu Okullarda Okutulan Muhasebe Derslerinin Durumu", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, S.43-44, Şubat-Mayıs 1986, s.55.

Meslek yüksek okullarında uygulanan programlar, ülkemizin ara eleman (tekniker) ihtiyacını karşılamak amacıyla, özellikle (elektrik, elektronik, makina, inşaat gibi) teknik konularda yoğunlaşmaktadır. Bunun yanında, muhasebe, işletme, turizm, bilgisayar gibi bölümler de her geçen gün artarak önem kazanmaktadır.

Meslek yüksek okulları, ülke ekonomisinde etkinlik ve verimliliğin sağlanmasında zaman tasarrufu ve uygulama kolaylığı bakımından bilhassa gelişmekte olan ülkelerde rağbet görmekte, çeşitli yollarla desteklenmektedir.

Türkiye'de "Meslek Yasası"nın yürürlüğe girmesiyle, serbest muhasebeci yetiştirilmesi bakımından meslek yüksek okulları özel bir önem kazanmıştır. Bu kurumların, üstlendikleri fonksiyonu gerektiği biçimde yerine getirebilmeleri için, meslekte gereksinim duyulan bilgileri verebilecek eğitim-öğretim programlarını uygulamaları gerekmektedir.

1990-91 Dönemi başında çeşitli yüksek okul, fakülte ve enstitülere, tezimizle ilgili olarak bir anket uygulanmıştır (287). Üniversitelerdeki muhasebe eğitimi ile ilgili açıklamalar sırasında zaman zaman bu anket sonuçlarından yararlanılmıştır. Değişik üniversitelerin bünyesinde bulunan 9 adet Meslek Yüksek Okulu (MYO)'na anket formu gönderilmiş, bunların 8'inden cevap alınmıştır. Ancak bunların 4'ünde (teknik bölümler olması nedeniyle) muhasebe dersi okutulmamaktadır. Diğer dört yüksek okulun üçünde "Muhasebe", birinde ise "Bilgi-

(287) Anket ile ilgili değerlendirme sonuçları bölüm sonunda, tablolar halinde, ek olarak verilmiştir.

sayarlı Muhasebe ve Vergi Uygulamaları" ile "Turizm" bölümleri bulunmaktadır.

Muhasebe bölümlerinin ikisinde hemen hemen aynı program uygulanırken, diğer muhasebe bölümünde önemli farklılıklar görülmektedir. Haftalık ders saati üzerinden iki yıllık zaman içerisinde, okutulan toplam muhasebe dersi 39 ile 25 saat arasında değişmektedir. Toplam içerisinde Genel Muhasebe ve Uygulama dersleri %46 ile %32 arasında değişirken, Maliyet Muhasebesi %13 civarındadır. Diğer muhasebe dersleri; Şirketler Muh., Banka Muh., Muhasebe Organizasyonu, Muhasebe Denetimi, Muhasebede Bilgisayar Uygulamaları gibi adlar taşımaktadır.

Turizm bölümünde, iki yıllık süre içerisinde toplam 23 saatlik muhasebe dersi yer almaktadır. Bunun 9 saati (%39) Genel Muhasebe, 5 saati (%22) Envanter ve Bilanço, 5 saati (%22) Maliyet Muhasebesi, 4 saati (%17) Konaklama İşletmeleri Muhasebesidir.

Bilgisayarlı Muhasebe bölümünde ise, yalnız 16 saat muhasebe dersi okutulmaktadır. Bu da Genel Muhasebe (6 saat), Envanter (5 saat) ve Maliyet Muhasebesi (5 saat)'nden oluşmaktadır.

Kısacası, meslek yüksek okullarının muhasebe bölümlerinden mezun olan kişi, Genel Muhasebe dışında en çok beş muhasebe dersini dönemlik olarak ve haftada 2 ile 5 saat arasında okumuş olmaktadır. Uygulama ise, çoğu zaman mümkün olamamaktadır. Genel Muhasebe dersinin içeriği ise, kuruma veya öğretim görevlisine göre değişebilmektedir.

b) Lisans Seviyesindeki Eğitim

Lisans eğitimi, dört yıllık yüksek eğitim-öğretimi ifade etmektedir. Ülkemizde, üniversitelere bağlı olarak kurulan fakülteler bu işlevi yerine getirmektedir.

Muhasebe eğitimi, gerek dünyada gerekse ülkemizde belli aşamalardan geçerek bugünkü kimliğine kavuşmuştur. Günümüzde de yaygın uygulama alanı bulan biçimiyle, muhasebe eğitiminin işletmecilik eğitimiyle başladığı ve onun bir parçası olarak gelişme olanağı bulduğu kabul edilmektedir.

İşletmecilik, önceleri ekonomi bilimi içerisinde yer alırken, zamanla ekonomi içinde özel bir bilim konusu durumuna gelmiş, günümüzde ise bağımsız bir bilim dalı hüviyetini kazanmıştır(288).

Sistematik bir yaklaşımla muhasebenin; işletmenin bir fonksiyonu olarak görülmesi, muhasebe eğitiminin de işletmecilik eğitimi ile birlikte düşünülmesine neden olmuştur. Ancak, gerek işletmecilik anlayışında gerekse diğer çevre bilimlerinde meydana gelen gelişmelerin de etkisiyle, muhasebenin çok yönlü ve etkin fonksiyonlar üstlenmesi, başlı başına muhasebe eğitiminin gereğini açıkça ortaya koymuştur.

Ülkemizde, "Meslek Yasası"yla getirilen düzenlemelerle hem muhasebecilik hem de mali müşavirlik için lisans eğitimi adeta zorunlu hale getirilmiştir. Dolayısıyla, yıllar önce başlamış olan "muhasebe bölümleri hatta muhasebe fakül-

(288) İnal Cem AŞKUN, "Türkiye'de İşletmecilik Öğretimi ve Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi'ndeki Gelişmeler", ESK.İ.T.İ.A. DERGİSİ, (50.Yıl Özel Sayısı) Ekim 1973, s.15.

teleri kurulmalı" şeklindeki tartışmalar, daha ciddi ve gerçekçi düşüncelerle yeniden gündeme gelmiştir.

Ülkemizde muhasebe eğitiminin gelişimi araştırıldığında ilk adımın 1883 yılında İstanbul'da kurulan "Hamidiye Yüksek Ticaret Mektebi"yle atılmış olduğu görülmektedir(289). Bu dönemde, Cumhuriyete kadar genellikle Fransızca olarak okutulan muhasebe dersleri, Genel Muhasebe çerçevesinde kalmıştır. Eğitimde Fransız etkisi 1926 yılına kadar sürmüştür. Bu tarihten itibaren kabul edilen "Ticaret Kanunu"nun da etkisiyle Alman Hukuku'nun etkisine girilmiş, 1960'tan sonra ise İngiliz-Amerikan etkisinde kalmıştır(290).

Aradan uzun zaman geçmiş olmasına rağmen ülkemiz koşullarına uygun bir eğitim-öğretim sisteminin kurulamamış olması, günümüzde de pek çok sorunu beraberinde getirmektedir. Mevcut olumsuzlukları en aza indirmek ve gelişmelere ayak uydurmak arzusuyla, yükseköğretimde zaman zaman değişiklikler yapılmış, gerek hukuki açıdan gerekse eğitim-öğretim konuları (ders programları) açısından yeni düzenlemelere gidilmiştir.

1959 yılında çıkarılan kanunla düzenlenen "İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri", muhasebe eğitiminin gelişmesinde önemli rol oynamıştır. 1982 yılında getirilen düzenleme ile de akademiler fakültelere dönüştürülmüştür. Muhasebe eğitimi açısından ele alındığında bu dönemde, "İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri" önemli bir yer tutmaktadır.

(289) O.Fikret ARKUN, "Ekonomi Alanında Muhasebe Mesleğinin Yeri ve Önemi", İST.İ.T.İ.DERGİSİ, S.1, İstanbul 1973, s.20.

(290) Mehmet YAZICI, "İktisadi ve Ticari İlimler Akademilerinin Öğretim Programları Sorunu ve Çözümü", İST.İ.T.İ.DERGİSİ, S.2, İstanbul 1973, s.464.

Günümüzde lisans düzeyinde muhasebe eğitimi; İşletme, İktisat, Siyasal Bilgiler, İktisadi ve İdari Bilimler fakültelerinin İşletme, İktisat ve Maliye bölümlerinde verilmektedir. Kamu Yönetimi, Hukuk gibi bölümlerde ise muhasebe eğitimi verildiğini söylemek mümkün değildir.

Uygulamış olduğumuz anket sonuçlarından yararlanarak da konuya açıklık getirmek mümkündür. Anket formu gönderilen 22 adet İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri (İİBF)nin 15'inden, değişik isimlerdeki 10 fakültenin de 5 tanesinden cevap alınmıştır.

Cevap alınan beş fakülteden biri olan Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde hiç muhasebe dersine yer verilmezken, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde sadece bir dönemde, haftada bir saat Genel Muhasebe okutulmaktadır.

İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi'nde toplam 34 saat muhasebe dersi okutulmakta, bunun %40'ını Genel Muhasebe, %30'unu Devlet Muhasebesi oluşturmaktadır. Diğer dersler ise, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi ile Muhasebe Sistemleri olmaktadır.

Gazi Üniversitesi Mesleki Eğitim Fakültesi'nde toplam 43 saat muhasebe dersi okutulmakta, bunun yalnızca %9'unu Genel Muhasebe oluşturmaktadır. En fazla yer tutan dersler ise, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi ile Muhasebe Sistemleri olmaktadır.

Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi'nin İş İdaresi bölümünde her yıl bir muhasebe dersi okutulurken, İktisat bölümünde yalnızca 1. ve 2. sınıflarda muhasebe derslerine yer verilmektedir. 25'er dakikalık televizyon programları esas a-

lınığında 28 haftalık program boyunca, her yıl yaklaşık 16 ders saatine karşılık muhasebe dersi okutulmaktadır. İş İdaresi bölümünde toplam 64, İktisat bölümünde ise 32 saate karşılık olan bu dersler; Genel Muhasebe, Envanter ve Şirketler, Maliyet ve Yönetim, Denetim ve Analiz olmak üzere dengeli bir şekilde dağıtılmıştır. Ayrıca TV programlarına ek olarak, "Akademik Danışmanlık" adı altında yaklaşık 24 hafta süreyle (haftada ikişer saat) verilen yüzyüze eğitim-öğretim de ilave edildiğinde, haftalık muhasebe ders saatleri toplamı İş İdaresi Bölümünde; 256, İktisat Bölümünde 128 saate ulaşmaktadır. Diğer fakülte ya da bölümlere göre çok daha yüklü bir muhasebe programı izleyen "İş İdaresi Bölümü" mezunlarının, Birlik tarafından aday olarak kabul edilmemesi de ilginç bir durumdur.

İktisadi ve İdari Bilimler fakültelerinde okutulan muhasebe dersleri bölüm bazında ele alınarak (İşletme, İktisat, Maliye ve Kamu Yönetimi bölümleri) incelenmiştir.

Anketimize cevap veren fakülteler arasında işletme bölümü bulunan 14 fakültede çok farklı sonuçlarla karşılaşmıştır. Bu fakültelerde muhasebe dersleri toplamı, 16 ile 51 saat arasında değişirken, ders adı seçimi ve ders programları (içerik) bakımından da büyük farklılıklar görülmektedir. Örneğin bir fakültede Genel Muhasebe 4 saat okutulurken, bir başkasında 14 saat okutulmakta, birinde Denetim ve Analiz dersleri 2'şer saat seçimlik ders iken, diğerinde 6'şar saat zorunlu dersler olarak okutulmakta, birinde Maliyet Muhasebesi hiç okutulmazken bir başkasında 6 saat okutulmaktadır. Ya da bir fakültede Şirketler Muhasebesi ikinci sınıfta, başka bir fakültede dördüncü sınıfta okutulabilmektedir.

Genel bir değerlendirme yapıldığında İİBF'nde okutulan muhasebe dersleri içinde, Genel Muhasebe %25'lik bir payla, her fakültede okutulmaktadır. Maliyet Muhasebesi ise, toplam içerisinde %17,5'luk bir yer tutmakta ve fakülteler arasında dönem ve ders saati bakımından en istikrarlı ders olarak görülmektedir. En değişken dersler ise, Muhasebe Sistemleri ve Organizasyonu ile Bankacılık, Muhasebe Teorileri gibi ihtisas dersleri olmaktadır.

İktisat bölümü bulunan 6 fakültede Genel Muhasebe ortak ders durumunda olup, bunlardan birinde sadece Genel Muhasebe, bir başkasında Genel Muhasebe yanında Maliyet Muhasebesi seçimlik ders olarak okutulmaktadır. Muhasebe dersleri toplamı, haftalık olarak 7 ile 23 arasında değişirken, toplam içinde Genel Muhasebe %50'lik bir yer tutmaktadır.

Maliye bölümü bulunan 4 fakültede ise, muhasebe dersleri toplamı 9 ile 29 arasında değişmektedir. Bütün maliye bölümlerinde okutulan Genel Muhasebe %25, Maliyet Muhasebesi ise %15 ağırlıkta bulunmaktadır. Diğer dersler genellikle, Envanter, Şirketler, Denetim ve Analiz olmaktadır.

Kamu Yönetimi bölümü incelenen 3 fakültenin birinde sadece 4 saat Genel Muhasebe, diğerinde sadece 6 saat Genel Muhasebe ve üçüncüsünde ise 8 saat Genel Muhasebeyle birlikte 3 saat Envanter ve Bilanço okutulmaktadır.

Kuşkusuz bu derslerin, meslek elemanı yetiştirilmesi açısından yeterliliğini tartışabilmek için, derslerin işleniş tarzı ve içerik (işlenen konular) hakkında da yeterli bilgiye sahip olmak gerekmektedir. Ancak, açıkça görülebilen bir gerçek var ki; aynı adı taşıyan bölümler arasında, hatta aynı üniversitenin farklı fakültelerindeki bölümler arasında dahi

önemli ayrılıklar mevcuttur.

Bu durumda, sadece işletme ve maliye bölümü bulunan bazı fakültelerde verilen muhasebe eğitiminin yeterli olabileceğini, diğer bölümlerden mezun olan adayların ise, eksiklerinin ancak staj, seminer, kurs gibi çalışmalarla tamamlanmasının gerekeceğini söylemek mümkündür.

a) Lisansüstü Eğitimi

Lisansüstü eğitimi, dört yıllık yüksek öğrenimden sonra "Yüksek Lisans", "Doktora" gibi adlar altında yapılan uzmanlık çalışmalarını kapsamaktadır.

Lisansüstü eğitimde, belli konular üzerinde ayrıntılı olarak araştırma ve incelemeler yapılarak, bilimsel katkı sağlama amacı güdülür. Muhasebe uzmanlığı açısından konuya bakıldığında, mesleğin gelişmesini sağlayacak, meslek mensuplarının çalışma koşullarını kolaylaştıracak, pratik çözüm önerileri üretmek önem kazanmaktadır.

Mesleğe giriş bakımından lisansüstü eğitim, meslek adaylarına herhangi bir avantaj sağlamazken, başka konularda lisans düzeyinde eğitim görüp de ilgili dallarda (işletme, muhasebe, iktisat, maliye v.b.) yüksek lisans yapanlar için büyük kolaylıklar sağlamaktadır.

Anketimizle ilgili olarak 10 enstitüye gönderilen formlardan sadece bir tanesine cevap alınabilmiştir. Bu nedenle karşılaştırma ve yorum olanağı bulunamamıştır. Belki şu kadarını söylemek mümkün olacaktır; Muhasebecilik mesleğini yürütebilmek için lisansüstü eğitimi çok gerekli değildir, ancak diğer dallardan lisans mezunu olup da mesleğe aday olan-

ların lisansüstü öğrenimini mutlaka muhasebe dalında yapmaları gereklidir. Çünkü 'muhasebe' dışındaki yüksek lisans veya doktora çalışmalarında en fazla bir ya da iki muhasebe dersi yer almakta olup, bunlar da tamamen uzmanlık alanına yönelik (ihtisas dersi) durumundadır.

Aday meslek mensubunun, mesleğini sağlıklı biçimde icra edebilmesi için en az bilgi düzeyine sahip olması gereği ve mesleki gelişmenin sağlanabilmesi için yukarıdaki önerimizin dikkate alınması gerekir.

TABLO 3

FAKÜLTELERDE MUHASEBE DERSLERİ DAĞILIMI

i.i.B.FAKÜLTELERİ (İŞLETME BÖLÜMÜ)	Genel Muh.	Env. Bil.	Şirket. Muh.	Maliy. Muh.	Yön. Muh.	Muh. Den.	Mali Analiz	Muh.Sis. ve Org.	Vergi Muh.	Banka Muh.	TDMS Muh.	İhtisas Muh.	TOPLAM
ANADOLU ÜNV.(ESK)	4	4	3	4	3	3	3	3	-	-	4	3	34
(KÜTAHYA)	4	4	4	4	3	3	3	3	-	-	4	3	35
ATATÜRK ÜNV.	6	-	3	3	3	-	3	-	-	-	-	-	18
ÇUKUROVA ÜNV.	6	-	3	6	-	-	-	-	-	-	-	3	18
POKUZEYLÜL ÜNV.	9	3	2	6	3	3(S)	2(S)	-	2(S)	-	-	3	36
ERCIYES ÜNV.	6	-	3	6	-	3	-	-	3	-	-	-	21
GAZİ ÜNV. (ANK)	8	3	4	6	6	6	6	3	-	3	-	ilerih Muh. Muh.3	51
GAZİ ÜNV. (BOLU)	8	-	3	6	3(S)	3	-	-	-	3(S)	-	-	26
HACETTEPE ÜNV.	14	-	-	6	-	3	-	-	-	-	-	-	23
İNÖNÜ ÜNV.	8	3	3	6	6	3	-	-	-	-	-	-	29
KARADENİZ TEKNİK ODTÜ	4	3	4	6	2	4	2	-	-	-	-	-	25
ODTÜ	8	-	-	-	4	4	-	-	-	-	-	-	16
SELÇUK ÜNV.(KONYA)	8	3	4	6	6	6	6	-	-	-	-	-	39
SELÇUK ÜNV.(NİĞDE)	8	3	3	6	3	3	3	-	3	2	-	-	34
TOPLAM	101	26	39	71	42	44	28	9	8	8	8	21	405
Yüzde %	25	6,5	9,6	17,5	10,3	10,7	7	2,2	2	2	2	5,2	100

(S): Seçimlik Dersler

FAKÜLTELERDE MUHASEBE DERSLERİ DAĞILIMI

	Genel Muh.	Env. Bil. Şirket. Muh.	Maliyet Yön. Muh. Muh.	Muh. Mali Den. Analiz	Muh.Sis ve Org.	Devlet Muh.	Ver.gi Muh.	TOPLAM			
NADOLU ÜNV. (AÖF) ^x (İŞ İDARESİ)	16	16	16	16	-	-	-	64			
(İKTİSAT)	16	16	-	-	-	-	-	32			
.Ü.İŞLETME FAK. (İŞLETME)	14	-	-	6	2	-	-	2	10	-	34
AZİ ÜNV. MESLEKİ ĞİTİM FAKÜLTESİ	4	-	4	9	4	2	4	12	-	4	43
İCLE ÜNV. YUKU FAKÜLTESİ	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
TOPLAM	51	16	20	23	14	10	12	14	10	4	174
Yüzde %	29	9,2	11,5	13,4	8	5,8	7,1	8	5,8	2,2	100

x: Açıköğretim Fakültesinde dersler yıllık olarak okutulmakta olup tablodaki rakamlar yalnızca TV programlarındaki süreyi göstermektedir. Buna ek olarak, İş İdaresi Bölümünde toplam; 192 saat, İktisat Bölümünde ise; 96 saat Akademik Danışmanlık(yüzyüze eğitim-öğretim) verilmektedir.

TABLO 4

MESLEK YÜKSEK OKULLARI MUHASEBE DERSLERİ DAĞILIMI

Kul Adı/Ders Adı	Genel Muh.	Muh.Uyg.	Env. Bil.	Şirket. Muh.	Muh.Sis. ve Org.	Maliy. Muh.	Muh. Den.	Banka Muh.	Turizm Müh.	Muh.'de Bilgisa.	Muh.Günc. Sorunları	TOPLAM
.Ü.AFYON MYO (MUHASEBE)	14	4	-	4	5	5	3	4	-	-	-	39
.Ü.AKŞEHİR MYO (MUHASEBE)	14	4	-	4	4	5	3	4	-	-	-	38
.Ü.BALIKESİR MYO (MUHASEBE)	6	-	2	4	2	4	-	-	2	3	2	25
.Ü.BURSA MYO (TURİZM)	9	-	5	-	-	5	-	-	4	-	-	23
BİLGİSAYARLI MU. (VERGİ UYGL.)	6	-	5	-	-	5	-	-	-	-	-	16
TOPLAM	49	8	12	12	11	24	6	8	6	3	2	141
Yüzde %	34,8	5,6	8,5	8,5	8	17	4,2	5,8	4,2	2	1,4	100

II- STAJ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

A- Stajın Gerekliliği

Bir mesleği icra edebilmek için, onun bütün inceliklerini öğrenmek, hukuki ve teknik yönlerini bilmek gerekmektedir. Öğrenmenin bir yolu da; o konuda gerekli bilgi ve deneyime sahip, ehliyetli kişilerin gözetiminde, duyarak, görerek, fiilen çalışmaktır. Bu aynı zamanda, öğrenmeyle birlikte kişinin deneyim kazanmasına da yardımcı olur.

Eğitim kurumlarında ya da çeşitli yollarla edinilen bilginin, uygulanabilmesi, hayata geçirilebilmesi bakımından bir ön çalışma (deneme) niteliği taşıyan staj çalışmasının, mesleğin sağlıklı biçimde yürütülebilmesi için gerekli olduğu kadar, bu çalışmanın gerektiği biçimde yerine getirilmesi de önem taşımaktadır.

Serbest muhasebeciler ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin, aday meslek mensubu olarak yetiştirilmeleri ve mesleğe hazırlanmaları için staj programlarını, staj sürelerini ve uygulanacak değerlendirme yöntemleriyle diğer hususları düzenleyen bir yönetmelik yayınlanmıştır(291).

(291) "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Başvuru ve Staj Yönetmeliği", R.G. S;20352, T;24.11.1989.

Adı geçen yönetmelikte "stajın amacı, mesleki disiplin, bilgi ve yeterliliğe sahip meslek mensubu yetiştirmektir" şeklinde belirlenmiştir. Bu amaç doğrultusunda staj ile(292);

- a) Mesleğin gerektirdiği ahlaki nitelikleri ve dayanışmayı yerleştirmek,
- b) İlgili mevzuatı ve uygulamasını doğru ve etkili biçimde öğretmek ve mesleki bilgileri geliştirmek,
- c) Yabancı dil ve bilgisayar eğitimine imkân sağlamak,
- d) Meslekte standartlaşmayı temin etmek hedeflenmektedir.

Aday meslek mensuplarının kendilerini geliştirmelerine de imkân sağlayacak olan staj, meslek gruplarının yapısına göre ayrı ayrı düzenlenip, bilfiil çalışmayı gerektirmektedir. Adayın, meslek mensubu olabilmesi için de stajın başarıyla tamamlanmış olması gerekmektedir.

(292) "Staj Yönetmeliği", Md.6.

B- Stajla İlgili Uyulması Gerekli Kurallar ve Stajın Uygulanması

1. Staja Kabul Şartları ve Staj Süreleri

Serbest muhasebecilik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik stajına başlayabilmek için, Meslek Yasası'nın 4. ve 5. maddelerinde belirtilen (daha önce "Meslek Ünvanlarının Kazanılması" ile ilgili bölümde incelediğimiz)"genel şartlar"ın ve öğrenim şartının yerine getirilmiş olması gerekmektedir.

Staj için aranan koşulları yerine getiren aday meslek mensubu, staj yapacağı ilin ya da bölgenin ilgili meslek odasına, aşağıda belirtilen belge ve bilgilerle başvurur(293);

- a) Yasa'nın aradığı şartlara uygunluğu gösterir, oda tarafından belirlenen belgeler.
- b) Adayın hakkında, Yasa'nın disiplin ve ceza hükümlerinin uygulanmadığına dair belge.
- c) Yanında staj yapacağı meslek mensubunun muvâfakatı ya da meslek mensubunun oda tarafından belirlenmesi talebi.
- d) Adayın ahlak durumu hakkında bilgi alınabilecek olan iki kişinin adı ve adresi.

İlgili oda tarafından, staja başlayanlar için, "aday meslek mensubu kütüğü" tutulur. Serbest muhasebeciler ve serbest muhasebeci mali müşavirler için ayrı ayrı tutulan bu kayıtlar, adayın meslek mensubu olmasıyla kapatılır ve "meslek mensubu kütüğü"ne kayıt yapılır.

Lisans ve lisansüstü öğrenimliler için iki yıl süreli olan staj, önlisanslılar için dört yıldır. Ticaret ya da Maliye Meslek liselerinden mezun olanların ise, altı yıl staj yapmaları gerekmektedir.

Aday meslek mensubunun; mücbir sebeplerle stajını düzenli sürdürememesi halinde, ilgili oda yönetim kurulu kararıyla eksik süre tamamlattırılır.

Meslek Yasası'nın 6. maddesine göre;

- a) Kanunları uyarınca vergi incelemesine yetkili olarak çalışanların, bu yetkiyi aldıktan sonra kamu hizmetinde geçen süreleri,
- b) Kamu kuruluşlarının veya bilanço esasına göre defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisine sahip muhasebenin fiilen sevk ve idaresinden veya mali denetiminden sorumlu bulunanların bu hizmetlerinde geçen süreleri,
- c) Hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletme, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyesi ya da görevlisi olarak çalışanların bu görevlerde geçen süreleri, staj süresinden sayılmaktadır.

İzinlerde ve sınavlarda geçen süreler ile "Odalar Birliği" tarafından onaylanacak programlara göre; yabancı dil, bilgisayar v.b. eğitimlerde geçen süreler de staj çalışmasında geçmiş süreler olarak kabul edilir(294).

(294) "Staj Yönetmeliği", Md.8.

2. Staj Programı ve Uygulaması

Stajın serbest muhasebecilik için; serbest muhasebeci mali müşavir yanında, serbest muhasebeci mali müşavirlik için ise; serbest muhasebeci mali müşavir ya da yeminli mali müşavir yanında yapılması gerekmektedir. Yanında staj yapılacak olan meslek mensubunun en az 3 yıllık deneyime sahip olması da gözönünde bulundurulur.

Adaylar, aralarında akrabalık bağı bulunan meslek mensupları gözetiminde staj yapamazlar.

Adayın seçme hakkını kullanmadığı durumlarda, yanında staj yapılacak kişi, ilgili oda yönetim kurulunca (gerekirse giriş sınavıyla) belirlenebilir(295).

Meslek gruplarına göre staj konuları ve çalışma programları, (yönetmelikle kurulması öngörülen) Staj Temel Eğitim Merkezi'nce hazırlanıp, tektip olarak odalara gönderilir.

Staj programlarının, meslek mensuplarına duyurulması ve uygulanmasının denetimi, odaların sorumluluğundadır.

Staj programları, her tam yıl için ayrı ayrı olmak üzere; aday meslek mensuplarının yarım gün eğitim yarım gün uygulama yapmalarını sağlayacak biçimde hazırlanır ve meslek mensubunun durumuna uygun değişiklikler de dikkate alınarak uygulanır.

Staj için başvurular her yıl; Şubat, Haziran ve Eylül aylarında yapılır. Staj programları ise; Nisan, Ağustos ve Kasım aylarında başlatılır.

(295) "Staj Yönetmeliği", Md.15.

Staj için başvuran aday listeleri, başvuruyu izleyen ayın ilk yedi günü içinde, odanın ilan tahtasında yedi gün süreyle ilân edilir. Odanın, adayı staja kabul etmeme kararına karşı, sırasıyla Birliğe ve Maliye Bakanlığı'na itirazda bulunulabilir.

Stajın kesintisiz olarak yürütülmesi esastır. Zorunlu sebepler dışında, birdefada 15 günden veya toplam olarak 30 günden fazla ara verenler, stajı bırakmış sayılırlar.

"Staj sırasında; mesleğin icrasına ait tüm konuların aday meslek mensubuna gösterilmesi ve öğretilmesi esastır. Aday meslek mensubunun; mesleğin puantaj, revizyon, bilanço ve gelir tablosu analizi, raporlama teknikleri, mali analiz ve mali denetim gibi konularda sistemli bir biçimde çalıştırılması zorunludur"(296).

Aday meslek mensubu, ilgili staj döneminin ilk on günü içinde, staj çalışmasına başlamak zorundadır. Yanında staj yapılan meslek mensubu, adayın çalışmaya başladığını bir yazı ile odaya bildirir, bu yazı adayın dosyasında saklanır.

Aday meslek mensubuna İş Kanunu'na göre izin kullanılır. Ara yeterlik sınavı ve odalararası nakil için ayrıca yedişer gün izin verilir. Adaylar, askerlik süresince ücretsiz izinli sayılırlar.

Staj süresince, aday meslek mensuplarına ücret ödenir ve geçici görevlendirilmeleri halinde yolluk giderleri karşılanır.

3. Stajın Değerlendirilmesi

Serbest muhasebeci adayları için, iki yılda bir staj değerlendirme yoklamaları yapılır. Staj süresi 2 yıldan az olanlarda bu değerlendirme, staj süresi sonunda yapılır. Staj yılı sonunda "Ara Yeterlik Sınavı"na giren adaylar için ayrıca yoklama yapılmaz.

Staj değerlendirme yoklamalarında adayların, 100 üzerinden 50 almaları gerekir. Elliden düşük not alanlara altı ay içinde bir değerlendirme hakkı daha tanınır. Aday bunda da başarılı olamazsa staj yapmamış sayılır.

Değerlendirme yoklamaları, ilgili oda tarafından oluşturulan üç kişilik komisyonlarca yürütülür.

Yanında staj yapılan meslek mensupları; en az üç ay, en çok bir yıl sürdürülen staj süresi sonunda, aday meslek mensupları hakkında gizli değerlendirme formları(297) düzenlerler ve adayın dosyasına konulmak üzere odaya gönderirler.

4. Staj Temel Eğitim Merkezi (STEM)

Staj programlarının hazırlanması, uygulanması ve denetlenmesiyle sorumlu bir "Staj Temel Eğitim Merkezi" kurulması öngörülmüştür(298). Bu kurum, staj programlarının her yıl yenilenmesine, stajların düzenli ve disiplinli yapılmasına ve

(297) "Değerlendirme Formu" örneği, Ek-3 olarak tezimizin sonunda verilmiştir.

(298) "Staj Yönetmeliği", Md.18.

stajların denetlenmesine yönelik tedbirler hazırlayarak odalara bildirir. Odalar, bu önerileri dikkate almak durumundadırlar.

STEM, meslekteki son gelişmelerle ilgili yayımları ve meslek içi çalışmalarıyla, adayların staj çalışmalarına yardımcı olacaktır.

Meslek mensuplarının, mesleğin yürütülmesinde uymaları gerekli disiplin esasları, aday meslek mensupları (stajyerler) için de geçerlidir.

Staj Temel Eğitim Merkezi kuruluncaya kadar, bu işlevi Birlik bünyesinde oluşturulan "Staj Komitesi" yürütmektedir.

Staj süresi sonunda, aday kendi isteğiyle görevden ayrılmış sayılır.

Stajın tamamlanmış sayılması için, "Yeterlik Sınavı"nda başarılı olmak gerekmektedir.

Uygulamada genellikle staj süresinin uzunluğundan yakınılmaktadır. Eğitim süreci içerisinde görülen derslerin konuları ve süreleri dikkate alınarak, bu soruna bir çözüm getirilebilir. (Öğrencilere, yaz tatillerinde uygulama çalışmaları yaptırılarak, bu çalışmaların stajdan sayılması sağlanabilir.)

Bu konudaki gelişmeler de, daha çok "Odalar Birliği"nin çabalarına bağlı görünmektedir.

III- MESLEĞE GİRİŞ VE YETERLİLİK SINAVLARI İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

A- Sınavın Gerekliliği

Belli bir amaç güdülerek, benzer nitelikteki işlerin (işlemlerin), belli kurallara göre düzenlenmesiyle oluşturulan sistematik çalışmalar meslek olarak tanımlanabilir. Bir mesleğin hukuki dayanağının olması ise, o faaliyet grubunun bir meslek dalı olarak gelişmesine zemin hazırlar.

Serbest muhasebecilik ve muhasebe uzmanlığı (serbest ve yeminli mali müşavirlik) meslekleri, bugün ekonomik yönden gelişmiş olduğu kabul edilen bir çok ülkede, yıllar önce hukuki düzenlemeye konu olmuş ve meslek standartları belirleterek, mesleği yürütecek kişilerin bu standartlara uygunluğu çeşitli yollarla (araçlarla) değerlendirilmiştir. Bu değerlendirme araçlarından bir tanesi de sınavlardır.

Sınav, bilginin ölçülmesi yanında, bilgiyi kullanabilme becerisinin belirlenmesi açısından da önem taşımaktadır. Mesleğe aday olan kişinin, eğitiminin devam ettirilmesi gereği ya da mesleği yürütebilecek yeterlikte olması konusunda fikir elde edilmesini sağlar.

Türkiye'de çok kısa süre önce bağımsız bir meslek olarak kabul edilen ve yasal düzenlemeye konu olan muhasebecilik

mesleği için bazı özellikler belirlenmiş ve sadece belirlenen özellikleri taşıyanların meslek mensubu olmalarını sağlamak amacıyla, gerek bilgi ve deneyim kazanma aşamalarında gerekse bir ünvan altında yeterliliği belgelemek üzere meslek sınavları uygulanmaya başlanmıştır.

Bu amaçla, SMMM adaylarının staj süresince başarılı olmaları ve yeterliliğin ölçülmesinde, öte yandan YMM adaylarının (10 yıllık SMMM'likten sonra) yeterliliğinin ölçülmesinde sınava tabi tutulmaları ve bu sınavlarda başarılı olmaları gerekli görülmüştür(299).

Meslek mensubu olmanın özel şartlarının düzenlendiği, Meslek Yasası'nın 5. ve 9. maddelerinde stajla birlikte sınav şartının da yerine getirilmiş olması istenmektedir. Buna göre; SMMM ve YMM olabilmek için ayrı ayrı sınavlardan geçmek gerekmektedir. Serbest muhasebecilik için ise, staj yeterli görülmüştür, ayrıca yeterlik sınavı aranmamıştır.

Ayrıca geçiş döneminde aranan şartları taşıyanlar için de sınav uygulanmamaktadır.

(299) "Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Sınav Komisyonlarının Çalışma Usulleri; Sınav Esasları ve Sınav Konuları Hakkında Yönetmelik", Md.5, R.G. S;20288, T;20.9.1989.

B- Sınavlarla İlgili Düzenlemeler ve Uygulama

1. Sınava Kabul Koşulları

Her meslek grubu için ayrı ayrı düzenlenen sınavlara girebilmek için, herşeyden önce "meslek mensubu olabilmenin genel şartları"nı taşımak gerekmektedir.

Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavına girebilmek için;"Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında (veya bunlara denk eğitim veren yabancı) yükseköğretim kurumlarından lisans düzeyinde mezun olmak ya da diğer kurumlardan lisans derecesi olup da, bu dallarda lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak", ayrıca "staj amacıyla SMMM veya YMM yanında iki yıl çalışmış olmak" gerekmektedir.

Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için, "Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında sekiz yıllık hizmet süresini dolduranlar ile ... yukarıda sayılan konularda en az sekiz yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış bulunanlar için sınav şartı aranmamaktadır(300). Geçiş döneminde, bu süreler üç yıl olarak uygulanmaktadır(301).

(300) "Adı Geçen Yasa", Md.5.

(301) "Adı Geçen Yasa", Geçici Md.2/a.

Gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin, "genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutan, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenleyen" ve benzeri işleri bir işyerine bağlı olmaksızın en az beş yıl süreyle yapmış olanlar, sınava tabi tutulmadan SMMM ünvanı almaya hak kazanmaktadırlar(302).

Kamu kuruluşlarının veya bilanço usulünde defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisine sahip olarak muhasebenin fiilensevk ve idaresinden veya mali denetiminden sorumlu olarak en az beş yıl çalışmış olanlar da aynı haktan yararlanmaktadır.

Ancak geçiş döneminde uygulanan bu kolaylıklardan yararlanabilmek için, Yasa'nın yürürlük tarihi olan 13.6.1989'dan itibaren, Geçici 2. maddenin (a) ve (b) bentlerinden yararlananların altı ay, (c) bendinden yararlananların ise beş yıl içinde müracatta bulunmuş olmaları gerekmektedir.

"Serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğini resmen düzenlenmiş olan yabancı bir devletin tabiyetindeki kişilerin, T.C. tabiyetindeki SMMM için aranan nitelikleri taşımak ve karşılıklılık şartını yerine getirmek suretiyle"sınav şartı aranmaksızın, Maliye Bakanlığı'nın teklifi ve Başbakan'ın onayı ile bu mesleği yürütmelerine imkan tanınmıştır(303).

Yeminli mali müşavirlik sınavına girebilmek için ise, "en az on yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak"

(302) "Adı Geçen Yasa", Geçici Md.2

(303) "Adı Geçen Yasa", Md.8.

gerekmektedir. Ancak, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıktan itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların, bu hizmetlerinde geçen süreleri SMMM'likte geçmiş süre olarak kabul edilmektedir(304). Yasaları uyarınca "vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanların, bu yetkiyi aldıktan sonra kamu kurumlarında geçen ya da ayrıldıktan sonra Muhasebe, Maliye, İşletme konularında geçen çalışma süreleri toplamı sekiz yıl olanlar ile yukarıda sıralanan konularda profesör ünvanı almış olanlardan" sınav şartı aranmaz.

Ayrıca, "gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek" gibi işleri, en az on iki yıl süreyle ve bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlardan ve kamu kuruluşlarının ya da bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisine sahip olanlardan, son üç yıllık dönemde düzenledikleri beyannamelerle ilgili mükelleflerin bilançolarının aktif toplamaları yıllık ortalaması on milyar lirayı aşanlar sınava tabi tutulmaksızın yeminli mali müşavir olmaya hak kazanmaktadırlar(305).

(304) "Adı Geçen Yasa", Md.9.

(305) "Adı Geçen Yasa", Geçici Md.3.

Meslek Yasası'nda belirtilen yasaklara uymak ve cezalara çarptırılmamış olmak da, meslek sınavlarına girebilmek için aranan şartlar arasında sayılmıştır.

Buna göre, mesleğin konusunu oluşturan işleri bir iş-yerine bağlı olmadan ve meslek onuruyla bağdaşacak biçimde yapmak (Md.45), "geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma", "yeminli sıfatının kaldırılması", "meslekten çıkarma" gibi disiplin cezalarına (Md.48) ya da mesleğin yürütülmesiyle ilgili "para ve hapis cezalarına"(Md.49) çarptırılmamış olmak gerekmektedir.

Sınavlarda aranacak genel ve özel şartlar her sınav dolayısıyla yapılacak ilanlarda ayrıca belirtilir.

2. Sınav İçin Başvurular

Meslek Yasası'na göre yapılması gereken sınavları yürütmek, Birlik Yönetim Kurulu'nun görevleri arasında sayılmıştır(306).

"Müracaatlar; sınav günü ve yerini belirten ilana göre, Birliğe dilekçe ile diğer belgeler eklenerek doğrudan veya taahhütlü mektupla" yapılabilmektedir.

Sınava girecek adayların, müracaat formuna ek olarak, aşağıdaki belgeleri de sınav komisyonlarına vermeleri gerekmektedir(307);

a) İşte yeni başlamış olanlar hariç olmak üzere, vergi

(306) "Adı Geçen Yasa", Md.36/g.

(307) "Sınav Yönetmeliği", Md.11.

mükellefiyet tesis tarihiyle, affa uğramış olsa da-
hi vergi kaçakçılığı ve kaçakçılığa teşebbüs suçla-
rından dolayı hüküm giymiş olup olmadığını gösterir
belge,

- b) Sınava hangi yabancı dilden girileceğini gösterir
belge (yalnız yeminli mali müşavirlik sınavı için
aranır).
- c) Cumhuriyet Savcılığı'ndan alınacak sabıka kaydı bel-
gesi.
- d) Sınav komisyonlarınca gerekli görülen diğer belge-
ler.

Ayrıca, aday meslek mensubunun dosyası; yanında staj
yapılan meslek mensubunun kanaatini belirten, her yıl için
ayrı ayrı düzenlenmiş değerlendirme formları, ilgili oda ve-
ya değerlendirme komisyonundan temin edilerek sınav komisyon-
larına gönderilir.

3. Sınav Türleri ve Konuları

Sınavlar; "Ara Yeterlilik Sınavı" ve "Yeterlilik Sına-
vı" olmak üzere iki tür olmaktadır(308).

Yeterlilik Sınavı; serbest muhasebeci mali müşavirlik
için iki yıllık staj sonunda, yeminli mali müşavirlik için i-
se, en az on yıllık SMMM'lik çalışması sonunda tüm konulardan
ayrı ayrı olmak üzere yapılmaktadır.

Sınav konuları, meslek gruplarına göre değişmektedir.
Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavında konular altı
grupta toplanmıştır. Bunları yönetmelikte olduğu gibi, şöyle

(308) "Sınav Yönetmeliği", Md.7.

sıralayabiliriz(309);

- 1) Muhasebe ve İstatistik (Ticari Muhasebe ve Bilanço, Banka ve Sigorta Muhasebesi, Maliyet Muhasebesi, Şirketler Muhasebesi, Mali Tablolar Analizi, Genel İstatistik),
- 2) Genel Hukuk (Borçlar Kanunu, Ticaret Kanunu, İcra-İflas Kanunu, Bankalar Kanunu),
- 3) Vergi Hukuku (Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun),
- 4) Dış Ticaret ve Kambiyo Mevzuatı,
- 5) Sosyal Güvenlik Hukuku (Sosyal Sigortalar Kanunu, Bağ-Kur Kanunu, Emekli Sandığı Kanunu),
- 6) Denetim ve Raporlama.

Burada hemen dikkati çeken ve düzeltilmesi gereken bir durum var, o da; muhasebe ve istatistiğin aynı grupta ele alınmış olmasıdır. İstatistiğin ayrı bir konu olarak ele alınması ve muhasebe grubunun da "Envanter İşlemleri, Yönetim Muhasebesi ve Muhasebe Organizasyonu" konularına da yer verilecek biçimde zenginleştirilmesi gerekir.

Denetim ve Raporlama grubunda ise, iç kontrol, iç denetim ve iç raporlama gibi konulara da yer verilmesi uygun olacaktır. Çünkü, SMMM'lerin önemli fonksiyonlarından birisi de işletmelerin muhasebe sistemlerinin kurulması ve danışmanlık hizmetleri olmaktadır.

(309) "Sınav Yönetmeliği", Md.15/a.

SMMM için iki ayrı sınavdan bahsedildiği halde, sınav konuları ayrılmamış, sadece "SMMM sınavındaki konular" olarak genel bir sınıflamaya gidilmiştir. Adayın "Ara Yeterlik Sınavı"nda hangi konulardan sorumlu tutulacağıının da açıkca belirlenmesi gerekir.

Yeminli mali müşavirlik sınavındaki konular ise şöyle belirlenmiştir(310);

- 1) İktisat ve Maliye, (Genel İktisat, İşletme İktisadı, Uluslararası İktisat, Maliye Teorisi ve Politikası),
- 2) Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uygulaması,
- 3) Türk ve Avrupa Topluluğu Vergi Mevzuatı,
- 4) İhtisas Muhasebesi, (Banka ve Sigorta Muhasebesi, Şirketler Muhasebesi, Maliyet Muhasebesi),
- 5) Denetim, Raporlama ve Revizyon,
- 6) Gümrük Kanunu ve İdari Yargılama Mevzuatı,
- 7) Yabancı dil, (İngilizce, Fransızca, Almanca dillerinden birinden yabancı dilden Türkçe'ye mali konularda çeviri biçiminde yapılır).

Sınavlarda, Yönetim Politikaları, Karar Modelleri, Finansal Yönetim gibi konulara yer verilmezken, İktisat konuları geniş tutulmuştur. İhtisas Muhasebesi içinde sayılan "Maliyet Muhasebesi" ile neyin kastedildiği açık değildir. Yabancı dil grubunda sayılan üç yabancı dil hangi kritere göre belirlenmiştir? Eğer denetim ve danışmanlık hizmetlerinde gerekli olacağı düşüncesiyle yabancı dil sınavı yapılacaksa bunun serbest bırakılması, adayın istediği yabancı dilden

(310) "Sınav Yönetmeliği", Md.15/b.

sınava girmesinin sağlanması daha yararlı olacaktır.

Staj çalışmalarında ve aday meslek mensubunun yetiştirilmesiyle ilgili olarak, bilgisayar teknolojisinden yararlanılması ve bilgisayarlı eğitimin üzerinde durulduğu halde, sınavlarda (özellikle bilgisayarlı denetim gibi) bilgi işlem konularına yer verilmemiş olması da bir eleştiri konusu olmaktadır.

4. Sınav Komisyonları ve Sınavların Yürütülmesi

Değerlendirme ve yeterlik sınavları Birlik tarafından her yıl Nisan, Ağustos ve Kasım aylarında yapılır. Sınav günleri ve yerleri, sınavdan en az bir ay önce Resmi Gazete'de ve odaların ilan tahtalarında ilan edilir. Sınav için yapılan müracaatlar Birlik tarafından incelenerek, gerekli nitelikleri taşıyanlara fotoğraflı sınava giriş belgesi verilir. Sınava girebilmek için gerekli şartları taşımayanlara ise, durum bir yazıyla bildirilir. Sınavlara, ancak giriş belgesi olanlar kabul edilir ve yazılı sınavlarda önceden belirlenmiş olan sorular sınav yerinde, yetkililerin huzurunda açılır. Sınavlarda, köşesi (isim yazılı yeri) kapanabilir ve mühürlenmiş özel kâğıtlar kullanılır. Sınavlarda kopya çekenlerle, kopye teşebbüsünde bulunanlar hakkında tutanak tutularak, ilgilinin sınavı geçersiz sayılır ve bu kişiler bir daha meslek sınavlarına alınmazlar(311).

Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik sınavları 7 kişilik sınav komisyonu tarafından yapılır. Komisyon üyelerinin 2'si Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nı temsil eder, 3 üye YÖK tarafından teklif edilecek beş aday

(311) "Sınav Yönetmeliği", Md.16.

arasından, diğ er 2 üye ise Birlikçe teklif edilecek dört aday arasından, Maliye ve Gümrük Bakanı tarafından seçilir(312).

Sınav komisyonu üyeliklerine aday gösterileceklerin; hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletme, bankacılık ve idari bilimler dallarından lisans veya lisansüstü seviyesinde mezun olmaları ve bu konularda onbeş yıl çalışmış ya da bu kadar süre öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış bulunmaları gerekmektedir.

Odalar ve Birlik organlarının kuruluşuna kadar geçen sürede, sınav komisyonu; ikisi üniversite öğretim üyesi, biri Maliye ve Gümrük Bakanlığı temsilcisi olmak üzere üç üyeden oluşturulmuştur(313). Maliye ve Gümrük Bakanı tarafından gerek görülmesi halinde birden çok sınav komisyonu kurulabilmektedir.

Ayrıca geçiş dönemindeki başvuruları kabul etmek ve sınava girecek adaylar hakkında inceleme yapmak üzere, Maliye ve Gümrük Bakanı'nın uygun gördüğü yerlerde, o ilde görevli defterdar ya da vekilinin başkanlığında dört kişilik "Değerlendirme Komisyonları" kurulmuştur. Odaların kurulması ve Birlik organlarının teşekkülü ile bu komisyonların fonksiyonunu odalar üstlenmiştir. Birlik tarafından düzenlenen ilk mesleki yeterlilik sınavları; 30 Kasım-2 Aralık 1990 tarihleri arasında Ankara'da yapılmıştır.

Birlik tarafından hangi illerde yapılacağı belirlenen

(312) "Adı Geçen Yasa", Md.7.

(313) "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Geçici Kurulu ile Değerlendirme ve Sınav Komisyonlarının Kurulması ve Çalışma Esaslarına İlişkin Yönetmelik", Md.11, R.G. S;20196, T;15.6.1989.

sınavlar, yine Birlik tarafından görevlendirilen yetkililerin denetim ve gözetiminde yürütülmektedir.

Sınav komisyonu üyeleri, sınavdan yedi gün önce bir araya gelerek sınav sorularını hazırlar ve soru kâğıtlarını imza ederler.

Birlik, sınavların güvenlik içinde yapılmasını sağlamakla görevlidir.

Burada bir de sınav komisyonlarının seçim yöntemi ile ilgili bir öneri getirmek istiyoruz. Sınav komisyonlarının Maliye ve Gümrük Bakanlığı yerine meslek odaları Birliği tarafından seçilmesinin, mesleğin ruhuna ve tarafsızlık ilkesine daha uygun düşeceği kanaatindeyiz.

5. Değerlendirme ve Sınav Sonrası İşlemler

Serbest muhasebeci mali müşavirlik stajının birinci yılı sonunda yapılan ara yeterlilik sınavında 100 puan üzerinden alınan not ile staj sonunda, yanında staj yapılan meslek mensubu tarafından 100 puan üzerinden verilen yetiştirme notu, değerlendirme formu ile birlikte, yazılı olarak ilgili odaya bildirilir.

Staj süresi sonunda yapılan yeterlilik sınavında başarılı olmak için aranan "100 puan üzerinden 50 almak şartı" nı yerine getirmek koşuluyla, tüm puanları ayrı ayrı toplanarak aritmetik ortalaması alınır. Başarılı sayılmak için bu ortalamanın 100 üzerinden en az 60 puan olması gerekir.

Duruşları gereği, ara yeterlik sınavı notu ve yetiştirme notu bulunmayanlarda bu husus, ortalamasının hesaplanmasında dikkate alınmamaktadır.

Yeminli mali müşavirlik yeterlik sınavında başarılı sayılmak için ise, her sınav konusundan 100 puan üzerinden en az 50 almak şartıyla, sınav konularından alınan puanların ortalamasının en az 65 olması gerekmektedir(314).

Sınav komisyonları tarafından, yukarıdaki puanlama sistemine göre değerlendirilen sınav sonuçları, cetveller halinde diğer sınav evraklarıyla birlikte saklanır. Sonuçlar, sınavların bitiminden itibaren bir ay içinde, başarı listesi ile ilan edilir(315).

Birlik, ara ve yeterlilik sınavları ile ilgili bilgileri adaya ve bağlı olduğu odaya bildirir. Başarılı olanlara, mesleği yürütebileceklerine dair belge verilirken, başarısız olanlara da durumu, aldığı notla birlikte yazılı olarak bildirilir. Başarılı adayların sınav evrakı ilgili odadaki özlük dosyasına konulurken, başarısız adayların sınav belgeleri Birlik tarafından 3 yıl saklanır.

Sınavlara katılan adaylardan, genel ve özel şartları taşımadıkları, sonradan belirlenenlerin sınavları geçersiz sayılır. Gerçeğe aykırı bilgi veren adaylar hakkında ayrıca TCK'nun ilgili hükümleri uygulanmak üzere Cumhuriyet Savcılığı'na suç duyurusunda bulunulur.

Serbest muhasebeci mali müşavirlik yeterlik sınavında başarılı olamayanlar, sonuçların ilanından itibaren en çok 3 yıl içinde üç sınava daha girebilirler. Bu sınavlar, 100 üzerinden 60 puandan az not alınan konuları kapsar.

(314) "Sınav Yönetmeliği", Md.8.

(315) "Sınav Yönetmeliği", Md.17.

Bu ek sınav haklarını süresi içinde kullanmayanlar veya bu sınavlarda da başarısız olanlar, bir daha meslek sınavlarına alınmazlar(316).

Sınava katılanlar, sınav sonuçları kendilerine tebliğ edildikten itibaren 7 gün içinde, bir dilekçe ile Birliğe itirazda bulunabilirler. Birlik tarafından en geç 15 gün içinde incelenip karara bağlanan itiraz konusunun sonucu ilgiliye yazılı olarak bildirilir. İtirazı reddedilen kişi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na başvurabilir. Bakanlık, gerekli incelemeyi yaptıktan sonra nihai kararı verir(317).

(316) "Sınav Yönetmeliği", Md.21.

(317) "Sınav Yönetmeliği", Md.20.

IV- EĞİTİM VE UYGULAMAYI UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

Tezimizin ilk bölümünden itibaren üzerinde ısrarla durduğumuz "Uyumlaştırma" konusunda, mesleki eğitimde söz sahibi iki önemli kurumdan; meslek örgütleri ve eğitim kurumlarından yararlanma olanakları da gözönünde bulundurularak eleştiri ve önerilerimizden oluşacak bu kısımlar ile tezimizi tamamlamayı amaçlamaktayız.

Uyumlaştırma kavramını oldukça geniş bir alanda düşünerek konuyu; meslek mensuplarının kendi aralarında uygulama ve yorum birliğinin sağlanması, meslek örgütlerinin bu birliğe katkıları, eğitim kurumlarının kendi aralarında birliğin sağlanması, eğitim-uygulama-meslek örgütleri uyumunun sağlanması, mesleğin diğer mesleklerle ilişkisinin kurulabilmesi ve uluslararası uyumlaştırma yönlerinden ele alarak incelemeye çalıştık. Uyumlaştırma çalışmalarının hareket noktasının eğitim olacağı düşüncesiyle de konuyu iki ana başlık altında incelemeyi uygun gördük.

A- Meslek Odaları ve Birliğin Muhasebe Uygulamaları ve Eğitiminin Etkisi

Örgütlenme düzeyi; toplumsal yapı, kültürel değerler, ekonomik kalkınma ve gelişme gibi unsurlarla yakından ilgilidir

Örgütlenme, çeşitli amaçları gerçekleştirmeye yönelik olarak değişik kesimlerde ve farklı büyüklüklerde olabilir.

Örgüt, amaçlara ulaşmak için temel fonksiyonları yerine getirir(318). Bu niteliğine dayanarak örgütlenmenin bir amaç olmayıp, amaçları gerçekleştirmek için bir araç olduğunu ifade edebiliriz.

Yukarıdaki genel ifadelerden hareketle, meslek odaları ya da birliklerin de, bir amacı gerçekleştirme ihtiyacından doğduğunu söyleyebiliriz.

Muhasebecilik mesleğinin değişik alanları ile ilgili kesimler tarafından çeşitli isimler altında kurulmuş olan meslek örgütleri; 1990'lı yıllara kadar, mesleğin kabul edilmesi, yasal bir düzene kavuşturulması, meslek mensuplarının ortak bir kimliğe kavuşturulması gibi amaçları gerçekleştirmeye yönelik çalışmalar yapmışlardır. Mesleki eğitim ve uygulamaya yönelik eleştiri ve öneriler de getirilmiş olmasına rağmen, temel kavramlarda dahi ortak tanımlamaların yapılamamış olması ve en önemlisi; yasal dayanaktan yoksunluk gibi nedenlerle etkili olunamamıştır.

3568 Sayılı Yasa'ya dayanarak 1990 yılı başından itibaren kurulmaya başlanan meslek odaları ve Eylül 1990'da kurulan "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği", bu alandaki boşluğu doldurmak üzere birtakım fonksiyonlarla donatılmıştır. Örgütlenme ile ilgili bölümde bu kurumlar ayrıntılı olarak incelendiğinden,

(318) Sinan BOZOK, Planlama-Kontrol Sistemlerinin Davranışsal Boyutları (Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Ya. No;44, İ.İ.B.F. Ya. No;14, Eskişehir 1983, s.3,

burada sadece meslek eğitimine etkileri yönünden eke alınmıştır.

Meslek odalarının ve Birliğin en önemli fonksiyonlarından ikisi; ülke çapında uygulama birliğinin (standartlaşma-tekdüzenlilik) sağlanması ile mesleki eğitimin nicelik ve nitelik olarak uyumlaştırılması ve geliştirilmesidir.

Meslek Yasası ve ilgili yönetmeliklerde belirtildiği gibi; mesleki çalışmalar yaparak gelişmeyi sağlamak, meslek onurunu ve üyelerin haklarını korumak, uygulama ile ilgili normları geliştirmek, eğitim kurumlarıyla işbirliği yaparak mesleki eğitimin gelişmesine katkıda bulunmak vb., meslek odaları ve Birliği'nin ortak amaçları arasında sayılmıştır(319).

Sınavlar ile ilgili esasları belirlemek ve sınavların yapılmasını sağlamak, staj programları geliştirmek, meslek içi eğitim kursları düzenlemek gibi çalışmalarda Birlik sorumluluğundaki işler arasındadır.

Ayrıca Birlik, uluslararası toplantılara katılmak ve ilgili kuruluşlarla ilişki kurmak suretiyle mesleği diğer ülkelerde temsil etmek, tanıtmak ve oralardaki gelişmeleri kendi üyelerine aktararak, yeni gelişmelerden yararlanmayı sağlamakla da görevlidir.

Birlik, meslek mensupları arasında sürekli iletişimi sağlayarak, meslek mensuplarının ihtiyaçlarını ve diğer kesimlerin meslekten beklentilerini en iyi biçimde karşılamak amacıyla, yeterli sayı ve nitelikte meslek mensubu yetiştirilmesini sağlamak üzere eğitim kurumlarıyla ilişki kurmak ve öneriler üretmek sorumluluğundadır.

(319) "Adı Geçen Yasa", Md.29,36, -- "SMMM ile YMM Odaları Yönetmelikleri", Md.4.

Belli bir kurumun onayıyla ünvan alınması ve mesleğin belirlenen kurallar dahilinde yürütülmesi, meslek mensuplarının saygınlığını arttırırken, üyeler arasında dayanışmayı ve uygulama birliğini de sağlayacaktır.

Yakın zamana kadar mesleğin tanınması ve kabul edilmesi amacıyla verilen mücadele, bundan sonra mesleğin daha iyi koşullarda yürütülebilmesi ve standartlaştırılmasına yönelik olacaktır. Bu amaçla Odalar Birliği, gerekli komisyonları kurmuş ve standartlaştırma (tekdüzenleştirme) ile ilgili çalışmalara başlamıştır.

Önerimiz, bu alanda oldukça ileri düzeyde bulunan ülkelerdeki uygulamalardan da yararlanarak; kolay anlaşılır, uygulanabilir, etkin ve doğru ilkelerin belirlenmesi, bunların gerekli ve yeterli olduğu ölçüde hassasiyetle uygulanmasının sağlanmasıdır.

B- Eğitim Kurumlarının Muhasebe Uygulamaları ve Eğitimine Etkisi

Ülke ekonomisindeki gelişmeye paralel olarak muhasebe elemanına duyulan ihtiyaç hızla artmaktadır. Ancak muhasebe uygulamacılarına ve uzmanlarına duyulan talep daha çok nitelik yönünden olmaktadır(320). Mesleğe duyulan ilginin artmasında; ekonomik gelişmeler kadar, kuşkusuz* mesleğin kendi iç dinamiklerindeki gelişmelerin de etkisi olmuştur.

(320) Tuna TANER, "Muhasebe Eğitimine Olan Talebin Yapısı, Gelişme Eğilimi ve Talep-Program İlişkileri", III. TMES, (11-13 Mayıs 1981 - Abant / BOLU), İzmir 1981, s.11.

Uygulamanın ve eğitimin geliştirilmesi, nitelikli eleman yetiştirilmesi, öncelikle eğitim kurumlarının varlığına, bunların amaca uygun biçimde dengeli olarak ülke çapında dağılımına, eğitimde kullanılan teknik, yöntem ve usuller ile öğretim elemanlarının yeterliliğine bağlı olmaktadır.

"Muhasebe uygulamaları ve denetiminin başarılı olması herşeyden önce, bir ülkede hesap düzeniyle ilgili kuralların yerleşmesine, denetim amaç ve kurallarının açıkça tesbit edilmiş olmasına, bu kuralları uygulayacak düzeyde meslek mensuplarının yetişmiş olmasına ve bunların muhasebe sistemi ve denetim görevi içinde yer almalarına bağlıdır"(321).

Muhasebe uygulamaları ve denetiminden sorumlu olacak kişilerin arzulanan biçimde yetiştirilmesiyle, muhasebe uygulamalarının gelişmesine de olumlu katkılar sağlanmış olacaktır(322).

Ülkemizdeki muhasebe eğitiminin amaçları; işletme kararlarına yararlı bilgilerin belirlenmesi, toplanması, işlenmesi, doğruluğunun denetlenmesi, raporlar içinde özetlenmesi ve bu raporların incelenmesinden çıkarılan sonuçların karar almada kullanılması konusunda, eğitim gören kişinin bilgilendirilmesi ve bu bilgilerin uygulanması konusunda yeteneklerinin geliştirilmesi biçiminde özetlenebilir(323).

(321) Ömer LÂLİK, "Muhasebe Meslek Yasası ve Muhasebe-Denetim Standartları", (PANEL), X.TMES, (Der. A.Sait SEVGENER) 24-28 Ekim 1989, Alanya, s.16.

(322) Göksel YÜCEL, "Eğitim Kurumlarının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", VII.TMES, (15-17 Mayıs 1985, Marmaris), Eskişehir 1985, s.8.

(323) Mustafa A.AYSAN, "Türkiye'de Muhasebe Eğitimi Nasıl Yapılmalıdır?", I.TMES, İstanbul 1979, s.260.

Muhasebe, uygulamalı bir bilim dalı olduğundan iş hayatı ile daha sıkı ilişkiler kurularak eğitimde uygulamadan da destek sağlanabilmektedir. İşletmelerin eğitime katkıları; burs, bağış, araştırmaların finansmanı, öğrencilere staj, örnek olay çözümü, hatta yarım günlük ücretli çalışma imkanının sağlanması, konferans, seminer gibi çalışmaların desteklenmesi, dergi, kitap gibi mesleki yayınların desteklenmesi, öğretim elemanlarının danışmanlık hizmetlerinden yararlanılması ile diğer aynı ve nakdi olanakların kullandırılması(324) ve benzeri gibi olabilmektedir.

Türkiye'de muhasebe eğitimi; Ticaret Liselerinin muhasebe bölümlerinden başlamak üzere, üniversitelere bağlı, Meslek Yüksek Okullarının işletme, bankacılık, iktisat, muhasebe gibi önlisans programlarında, İktisadi ve İdari Bilimler, İşletme, İktisat ve Siyasal Bilgiler Fakültelerinin lisans programlarında, Sosyal Bilimler Enstitülerinin yüksek lisans ve doktora programlarında verilmektedir. Bunlara (nitelik olarak farklı olmasına rağmen) yüksek okul, fakülte ve enstitülerin kısa veya uzun süreli muhasebe uzmanlık programları ile kurs, seminer ve sempozyum gibi çalışmaları da ekleyebiliriz.

Çeşitli düzeylerdeki muhasebe eğitimiyle, meslek mensuplarına ya da mesleğe aday olanlara, uzmanlık ve hizmet düşüncesiyle, bağımsızlık, doğruluk, özen göstermek, meslek üyelerine, müşterilere ve diğer ilgililere karşı sorumluluklar gibi kişilik özellikleri de kazandırılır(325).

(324) Fikret ÖCAL, "Muhasebe Eğitim Programları ile Uygulama Arasında Esgüdüm Sağlanması", III.TMES, Abant 1981, s.11.

(325) Rifat ÜSTÜN, "Serbest ve Yeminli Muhasebecilik Mesleğinin Ekonomik Kalkınmadaki Rolü ve Türkiye'deki Uygulama", Türkiye Rapor Gazetesi, Haziran-Temmuz 1985.

Mevcut muhasebe eğitimine yönelik olarak, uygulamacılardan, öğrencilerden ve eğitimcilerden farklı fakat bir birine yakın eleştiriler gelmektedir. Bu eleştirilerin ortak özelliği; çözüm üretmekten çok sorunun tesbit edilmesiyle ilgili olmasıdır. Bu eleştiri ve önerilerin yoğun biçimde ortaya konulduğu yerlerden biri de, ülkede muhasebe eğitiminin her yönüyle geliştirilmesini hedefleyen, 1979 yılından beri her yıl düzenlenen "Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumları" olmaktadır.

Muhasebe alanında yeterli eğitim görmüş olsa bile uygulamacıların zaman zaman bilgilerini yenilemeleri, akademik araştırma ve yayınlardan da yararlanarak, geliştirilen yöntemleri uygulama gayreti içinde olmaları gerekmektedir.

Muhasebe eğitiminde ana noktayı, lisans eğitimi oluşturmaktadır. Bu nedenle, muhasebe eğitimine yönelik görüşler lisans eğitimi üzerinde yoğunlaşmaktadır. Eğitimde uyumlaştırmanın (eğitim-öğretim programlarında birliğin) sağlanması konusunda da, özellikle üzerinde durulan lisans öğretim programları olmaktadır. Bu düşünceden hareketle biz de, tezimizin sınırlarını aşmamaya özen göstererek, bir muhasebe lisans programında yer alması gereken dersler ile haftalık saatlerini gösteren program önerisinde bulunuyoruz. Ayrıca, muhasebe uzmanlığı mesleğini yürütmek isteyen kişilerin alması gereken temel ve ihtisas derslerini de liste halinde sıralamakla yetiniyoruz.

Üniversitelerin nisbeten serbest yönetilmeleri nedeniyle, her üniversitede, her fakültede aynı programların sıkı sıkıya uygulanmasını beklemek belki fazla iyimserlik olacaktır, fakat en azından temel konularda birliğin sağlanması zorunludur.

MUHASEBE BÖLÜMÜ İçin Ders Programı Örneği

I.S I N I F		II.S I N I F	
Birinci Dönem	İkinci Dönem	Birinci Dönem	İkinci Dönem
Genel Muhasebe 4	Genel Muhasebe 4	Envanter ve Bil. 3 Tekdüzen Muhasebe Sis- temi ve Hesap Pl.2	Şirketler ve Koop. Muhasebesi 4
III.S I N I F		IV.S I N I F	
Birinci Dönem	İkinci Dönem	Birinci Dönem	İkinci Dönem
Maliyet Muhasebesi 3	Maliyet Muhasebesi 3 Mali Tab. Analizi 3	Yönetim Muhasebesi 3 Muhasebe Sis.ve Organizasyonu 3	Muhasebe Denetimi 4 Muhasebe Semineri 2
(Seçimlik Dersler)		(Seçimlik Dersler)	
Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları 2	Vergi Muhasebesi 2	Banka Muhasebesi 2	Sigorta İşletmeleri Muhasebesi 2
Holdingle İşletmeleri Muhasebesi 2	Devlet Muhasebesi 2	İnşaat İşletmeleri Muhasebesi 2	Turizm İşletmeleri Muhasebesi 2

Not: 3. ve 4. sınıflarda her dönemde bir seçimlik dersin alınması gerekmektedir.

Muhasebe dışındaki dersler programa alınmamıştır.

MUHASEBE MESLEK DERSLERİ

TEMEL DERSLER

1. Genel (Finansal) Muhasebe
2. Maliyet Muhasebesi
3. Envanter ve Bilanço
4. Şirketler Muhasebesi
5. Mali (Finansal) Analiz
6. Muhasebe Denetimi (İç Kontrol, İç-Dış Denetim)
7. Muhasebe Sistemleri ve Organizasyonu
8. Yönetim Muhasebesi (ve Sosyal Sorumluluk Muhasebesi)
9. Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Hesap Planları
10. Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları ve Denetimi
11. Vergi Muhasebesi

İHTİSAS DERSLERİ

1. Muhasebe Teorileri ve Muhasebe Tarihi
2. Enflasyon Muhasebesi
3. Kooperatifler Muhasebesi
4. Çokuluslu Şirketler ve Mali Tabloların Birleştirilmesi Muhasebesi
5. Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi
6. Bankacılık Muhasebesi
7. Sigorta İşletmeleri Muhasebesi
8. Turizm İşletmeleri Muhasebesi
9. İnşaat İşletmeleri Muhasebesi
10. Devlet Muhasebesi
11. Muhasebecilik ve Muhasebe Uzmanlığı Mevzuatı

Bu aşamada, bütün İktisadi ve İdari Bilimler Fakültele-ri ile İşletme ve İktisat Fakültelerinin işletme, iktisat, ma- liye vb. bölümlerinde ilk iki yıl ortak programlar uygulana- rak, serbest muhasebeci formasyonunu karşılayacak eğitim-öğre- timin verilmesi önerilebilir. Meslek Yasası'yla sınava giriş hakkı verilen bölümlerden mezun olanlardan, belirli dersleri almış olmaları(326) ya da eksiklerini kısa süreli kurs prog- ramlarıyla tamamlamaları istenebilir.

Eğitim-öğretim programları, daha önce hazırlanmış ve uygulanmış olan programlardaki aksaklıkların; öğretim eleman- ları, uygulayıcılar ve iş kesiminin görüşleri alınarak, kimin, kime, neyi, niçin, hangi düzeyde ve nasıl öğretmesi gerektiği açıkça belirlenmelidir(327). Bu programlar hazırlanırken; a- maç, ülke bünyesinde ve uygulamaya uygunluk, eğitimde kullanılan yöntemler ve diğer eğitim kurumlarından yararlanma olanakları gözönünde bulundurulmalı ve programlarda az da olsa esneklik bulunmalıdır.

Öğrenilenlerin uygulanabilmesi, uygulama sonuçlarına göre sağlıklı karşılaştırmaların yapılabilmesi ve isabetli ka- rarların alınabilmesi için ülke genelinde tekdüzen muhasebe sisteminin benimsenmiş olmasının ve hesap planlarının ülke ça- pında uygulanmasının sağlanması da büyük önem taşımaktadır.

(326) Erhan KOTAR, "Muhasebe Meslek Yasası ve Üniversitelerin Rolü", (PANEL), X.TMES (Der. A. Sait SEVGENER) Alanya 24-28 Ekim 1989, s.83-84.

(327) Remzi ÖRTEN, "Türkiye'deki Muhasebe Eğitim Programla- rının Değerlendirilmesi", III.TMES, Abant 1981, s.8.

İşletmelerin mali yapılarını anlamak ve muhasebe verilerinden hareketle geleceğe yönelik kararlar alabilmek için sadece muhasebe eğitimi almış olmak, muhasebe konularını çok iyi bilmek yeterli değildir. Bunun yanında diğer meslek dallarıyla da ilişki kurularak, işletme, iktisat, maliye-vergi, hukuk konularının da yeterli düzeyde öğrenilebilmesi gerekir.

Gerek eğitimde gerekse uygulamada muhasebe ve vergi ayırımına özen gösterilmeli, muhasebe denetimi ve vergi denetimi için ayrı ayrı standartlar belirlenmelidir(328).

Eğitim ile uygulamanın uyumlaştırılmasına çalışılırken, birini diğerine uydurmak yerine, uygulamada olması gerekenlerin tesbit edilerek, eğitimin bu gereklere göre düzenlenmesi yerinde olacaktır.

Uygulamalı bir bilim dalı olan muhasebe eğitiminde, öğrenci sayılarının çokluğu, fizik olanaklarının (dershane, kütüphane gibi) yetersizliği, öğretim elemanlarının ders yükü, araştırma olanaklarının kısıtlılığı gibi olumsuz etkenler dikkate alınmalı ve bu olumsuz etkileri ortadan kaldırma yolları aranmalıdır. Eğitimde ihtisaslaşmaya önem verilerek, bir çok konuda az şey bilenler yerine, belli konularda uzman kişilerin yetiştirilmesine özen gösterilmelidir.

Bütün bunlardan sonra, meslek eğitimi, örgütlenme ve uygulama ile ilgili olarak şunlar yapılabilir;

- a) Meslekle ilgili mevzuatın desteğinde eğitim-öğretim kurumlarında uygulamaya yönelik çalışmalar yapılabilir. Bilimsel araştırma çalışmalarından uygulamada yararlanılabilir.

(328) Yüksel KOÇYALKIN, "Muhasebe Meslek Yasası ve Muhasebe Denetim Standartları", (PANEL), X.TMES, (Der. A.Sait SEVGİNER) Alanya, 24-28 Ekim 1989, s.12.

- b) Üniversitelerde "Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezleri" kurularak, teorik olarak öğrenilenlerin pratiğe geçirilme fırsatı bulunabilir, staj gibi zorunlu çalışmalara katkı sağlanabilir.
- c) Üniversitelerde "Muhasebe Bölümleri" ya da "Muhasebe Fakülteleri" kurularak eğitim-öğretim kalitesi yükseltilebilir. Bu kurumlardan mezun olanlara, mesleğe girişte ayrıcalıklar tanınabilir.
- d) Üniversitelerde sadece öğretimle yetinilmeyip, öğrenciler mesleki bilgi, görgü, meslek sınavları ve mezuniyetten sonra haklarını savunabilme gibi konularda aydınlatılabilir.
- e) Öğrenilen konuların uygulanmasına zaman ayrılarak, adayların (öğrencilerin) mesleki bilgi ve teknikleri kullanabilme yetenekleri geliştirilebilir.
- f) Eğitim ve uygulamada uluslararası uyumlaştırma yolları aranabilir. Muhasebe ve denetim standartlarının belirlenmesi ve yerleştirilmesinde eğitim kurumlarından yararlanılabilir.
- g) Eğitim ve uygulamada bilgi işlem teknolojilerinden yararlanılabilir. Bilgisayar destekli hizmetiçi eğitim programları düzenlenebilir.
- h) İki yıllık Meslek Yüksek Okulu (önlisans) mezunlarına SMMM sınav hakkı tanınarak, meslekte ilerleme olanağı sağlanabilir.
- ı) Mesleki gelişmeyi ve dayanışmayı güçlendirmek amacıyla muhasebe öğretim elemanları meslek örgütü kurulabilir.
- j) Meslek Yasası, Odalar ve Birlik ile eğitim kurumları arasında uyum sağlanabilir. Bu kurumlar, uygulamanın ve iş hayatının gereksinmelerini karşılayacak biçim-

de düzenlenebilir.

- k) Üniversitelerde, danışmanlık birimleri kurulabilir, bu yolla dışarıdan, özellikle de meslek mensuplarından gelebilecek talepler karşılanabilir.
- l) Eğitimde uzaktan öğretim tekniklerinden yararlanılabilir. Uzmanlık programları düzenlenerek, sertifikaya yönelik çalışmalar yapılabilir,
- m) Meslek mensubu yetiştirmede, işletme sahibi ve yöneticilerinin desteği sağlanabilir.
- n) Ortak bir yayın organı çıkarılarak, meslekle ilgili bütün kesimler arasında iletişim sağlanabilir.
- o) Birlik ya da "Araştırma Merkezi" bünyesinde merkezi bir kütüphane kurularak, meslek literatürünün ve meslekle ilgili yayınların incelenmesine olanak sağlanabilir.

Kısacası, ülkemizde 3568 Sayılı Yasa ile kurulmuş olan muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleklerinin; eğitim kurumları, meslek örgütleri, uygulamacılar, işletme sahipleri ve devletin işbirliği ile, ülke gerçeklerine uygun ve yeniliklere açık olarak gelişmesinin sağlanması gereklidir.

S O N U Ç

Önceleri, geçmişe ait işlemlere ilişkin sayısal verileri yansıtmaktan ibaret olan muhasebenin işlevleri; işletmelerin büyümeleri, kitle üretimine yönelmeleri, finansman gereksinmelerinin artması, mali piyasalardan kaynak sağlanmaya yönelmeleri, maliyet bilgilerinin kontrol aracı olarak üretme niteliğine dönüşmüştür.

Vergilerin, işletme kârları içindeki payının büyümesi ve devletler açısından bu vergilerin öneminin artması da muhasebeden beklenen işlevleri arttırmıştır. İşletmelerin uluslararası piyasalara girmeleri ile pazarlama, finansman ve yatırım olanaklarının önem kazanması, muhasebeden beklenen işlevlere yeni bir boyut kazandırmıştır.

Bütün bu saydığımız ve benzer nedenlerle muhasebe bir analiz, kontrol, denetim ve yönetim aracı olarak önem kazanmıştır. Bu işlevlerin yerine getirilebilmesi için muhasebecilerin, çok çeşitli ve karmaşık hesaplamaları yapabilen, mevzuat bilgisi yanında, mesleğin gerektirdiği eğitim ve deneyime sahip kişiler olmaları zorunlu hale gelmiştir.

Bugün ekonomisi gelişmiş ülkelerde yıllar önce ele alınan ve yasal kimliğine kavuşturulan muhasebecilik mesleği, Ülkemizde uzun zamandır büyük tartışmalara konu olmuştur.

1989 yılında kabul edilen 3568 Sayılı Yasa ile meslek, üç gruba ayrılmış, ancak mesleğin örgütlenebilmesi için iki oda yeterli görülmüştür. Bunlardan biri, yeminli mali müşavirlerin toplandığı "Yeminli Mali Müşavirler Odaları", diğeri ise hem serbest muhasebecilerin hem de serbest muhasebeci mali müşavirlerin kaydaldığı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları"dır.

Elestiriye konu olan diğeri bir nokta ise, Yasa'da ve yönetmeliklerde yer alan meslek ünvanlarının, mesleğin niteliğini açıkça ortaya köymekten uzak olmasıdır.

Aslında birbirinin tamamlayıcısı durumundaki meslek grupları, getirilen düzenlemelerle birbirinden oldukça farklı, adeta rakip meslekler havasına sokulmuştur. Bu durum ise, meslek mensupları arasındaki dayanışmayı ve işbirliğini zedeleyici, gelişmeyi önleyici niteliktedir. Özellikle yeminli mali müşavirlere, yaptıkları denetim ve tasdik işlemleriyle ilgili olarak ağır sorumluluklar yüklenmiştir.

Mesleki standartların oluşturulmasında, uygulama birliğinin sağlanmasında ve eğitim kurumları ile işbirliği kurularak eğitim kalitesinin yükseltilmesinde SMMM ve YMM Odaları Birliği'nin rolü çok büyük olacaktır.

Mesleki eğitimin yürütülmesinde ise en önemli rolü üniversiteler üstlenmektedir. Ancak üniversitelerde eskiden beri devam eden eğitim konuları hemen hemen aynı olmasına rağmen, bu konuların işlenişi, derslerin yoğunluğu ve içerikleri oldukça farklıdır. Meslek mensuplarının ortak sorunlarının da belirlenmesiyle, eğitimin istenen düzeye çıkarılması ve uygulamaya yararlı duruma getirilmesi büyük önem taşımaktadır.

Bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük, kamu yararı, meslek ahlakı ve uzmanlık gibi özelliklere sahip muhasebecilik mesleğinin kurulup gelişmesiyle;

- a. Ülke kaynakları güvenilir biçimde tesbit edilir.
- b. Denetim işlevinin yaygınlaşmasıyla, işletme verimliliği arttırılır. Artan tasarrufların güvenilir yatırımlara kanalize edilmesiyle ülke ekonomisi gelişir.
- c. Sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde gelişmesi sağlanır ve yabancı sermayenin ülkeye girmesi kolaylaşır.
- d. Vergi mevzuatının iyi uygulanması sağlanarak, devlet görevlilerinin yükü azalar, vergi gelirleri artar.
- e. Muhasebe ve denetim uygulamalarında tekdüzenlilik sağlanarak, mikro ve makro ekonomik sonuçları karşılaştırma ve değerlendirme olanağı elde edilir.
- f. Meslek adaylarıyla, mesleği sürdürenlere eğitim olanağı bulunur, eğitim programları uyumlaştırılarak meslek standardının yükseltilmesi sağlanır.
- g. Sağlıklı belge-kayıt-rapor düzeni kurulup, standart denetim uygulamalarıyla, ülke kaynakları en iyi biçimde kullanılmış olur.

Mesleğin sağlıklı ve hızlı gelişmesi için yapılması gerekenleri de şöyle sıralayabiliriz;

- 1) Meslek Yasası'nda yer alan ünvanlar, mesleğin niteliğini yansıtacak biçimde, "Muhasebecilik" ve "Muhasebe Uzmanlığı" olarak değiştirilmeli, vergi danışmanlığı ve denetçiliği ayrı bir düzenleme ile yeniden ele alınmalıdır.

- 2) Muhasebecilik ve Muhasebe Uzmanlığı meslekleri, Maliye Bakanlığı'nın yakın gözetiminden kurtarılmalıdır.
- 3) Uygulamacılara daha geniş haklar tanınmalı, Oda ve Birlik yönetiminde daha etkin rol almaları sağlanmalıdır.
- 4) "Serbest Muhasebeciler" için de ayrı bir oda kurulmasına imkan tanınmalı, bu meslek mensupları, eğitim, kurs ve staj programlarıyla teşvik edilmelidir.
- 5) Bağımlı çalışan meslek mensupları da, Yasa kapsamına alınmalıdır.
- 6) Yeminli Mali Müşavirler ile Sermaye Piyasası Denetçileri arasında çelişki giderilmelidir.
- 7) Bağımsız denetim ilke ve standartları belirlenerek, uygulanması sağlanmalıdır.
- 8) Ülkede uygulanacak hesap planları ve hesap çerçevesi, bütün kesimlerin görüşü alınarak belirlenmeli ve tüm yurttan uygulanması sağlanmalıdır.
- 9) Mesleğe girişte seçicilik ilkesine özen gösterilmeli, belli oranda muhasebe dersi almamış olanların mesleğe girmesine izin verilmemelidir.
- 10) Standart saptama, sınav, staj gibi çalışmalar Birlik tarafından yürütülmelidir.
- 11) Sınav konuları arasında ekonomi, maliye, hukuk ve işletmecilik yanında muhasebe; ağırlıklı yerini almalı, muhasebe ile ilgili sorular en az yüzde altmışın üzerinde olmalıdır.
- 12) Özellikle üniversitelerde eğitim programları gözden geçirilmeli, teknolojik gelişmeler de dikkate alınarak, mesleğin gereklerini karşılayacak düzeyde eğitim programları uygulanmalıdır.

- 13) Eğitim ve uygulamayı sürekli takip edecek ve öneriler üretecek olan bir komisyon oluşturulmalı, bu komisyonda; Üniversitelerden, Birlik'ten, SPK'dan, İlgili Bakanlıklardan ve Planlama Kurumlarından temsilciler bulunmalıdır.
- 14) Meslek elemanı yetiştirmede önemli bir kaynak olan "Meslek Yüksek Okulları"na kuruluş ve işleyiş amaçlarına uygun olarak, yeni haklar tanınmalı, önlisans mezunlarına meslekte ilerleme olanağı sağlanmalı, askerlik muafiyeti gibi kolaylıklardan yararlandırılmalıdır.
- 15) Meslek örgütleri ve eğitim kurumlarının işbirliği ile meslek içi eğitim programları düzenlenmeli, meslek mensuplarının yeni gelişmelerden haberdar olmaları sağlanmalıdır.
- 16) Meslek mensupları arasında iletişimi ve dayanışmayı sağlayacak nitelikte bir yayın organı çıkarılmalı ve düzenli olarak üyelere ulaştırılmalıdır.
- 17) Üniversitelerde "Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezleri" kurularak, staj çalışmalarının buralarda da yapılması sağlanmalıdır. (Öğrencilerin, yaz tatilinde buralarda çalışmaları sağlanarak, staj süreleri kısaltılabilir).
- 18) Eğitim kurumlarında öğrenciler, uygulamaya dönük olarak yetiştirilmeli, sınav konularına hazırlıklı olmaları sağlanmalı ve mesleki ahlak standartlarından haberdar edilmelidir.
- 19) Eğitim-öğretim uyumu sağlamak amacıyla, öğretim elemanları arasında örgütlenme sağlanmalıdır.
- 20) Mesleki eğitimde, "uzaktan öğretim" in geniş kitlelere hitab etme olanaklarından yararlanılmalıdır.

21) Üniversitelerde, Muhasebe Fakültelerinin kurulmasına en azından Muhasebe Bölümlerinin açılmasına olanak sağlanmalıdır.

Bütün bu önerilerimiz, mesleğin diğer ülkelerde olduğu gibi, ülkemizde de hak ettiği saygınlığa kavuşması ve yararlı olması içindir.

Y A R A R L A N I L A N K A Y N A K L A R

K İ T A P L A R

AKDOĞAN, Nalân -

AYDIN, Hamdi

: Muhasebe Teorileri, Gazi Üniversitesi, Ya.
No;98, İ.İ.B.F. Ya.No;44, Ankara 1987.

ARKUN, Osman Fikret

: İşletmelerde Muhasebe Denetimi, İ.İ.T.İ.A.
Nihad SAYAR, Vakfı Yayını, İstanbul 1980.

BOZOK, Sinan

: Planlama Kontrol Sistemlerinin Davranışsal
Boyutları (Doktora Tezi), Anadolu Üniver-
sitesi Ya.No;44, İ.İ.B.F. Ya.No;14, Eski-
şehir 1983.

ÇÖMLEKÇİ, Ferruh

: Muhasebe Denetimi, ESRAY Ya.No;28, Eskişe-
hir 1986.

ÇÖMLEKÇİ, Ferruh -

KEPEKÇİ, Celâl -

ERDOĞAN, Melih

: Muhasebe Denetimi, Eskişehir 1991.

DİRİMTEKİN, Tuğrul

: Muhasebede İç Kontrol İlkeleri, Bursa Üni-
versitesi Basımevi, Bursa 1981.

GÜNGÖR, A.Azmi

: Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe
Sistemi, M.B. Teftiş Kurulu Ya.No;1981/231
Ankara 1981.

- GÜRBÜZ, Hasan : Muhasebe Denetimi, İstanbul 1990.
- HENDRIKSEN, Eldon S.: Accounting Theory, R.R. Irwin, Inc. Homewood Illinois, 1977.
- HİÇŞAŞMAZ, Mazhar : Muzaaf Muhasebe Usulünün Kurucusu Luca Paciolo, Eseri ve Tesirleri, Siyasal Bilimler Fakültesi, Ya.No;83/65, Ankara 1958
- HİÇŞAŞMAZ, Mazhar : Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı, Ankara İ.T.İ.A. Yayını, Ankara.
- JOHNSON, James T. -
- BRASSEUX, J. Herman : Reading in Auditing, by South-Western Publishing Company, Cincinnati, Ohio 1960.
- KANAT, Zülküf : KDV Uygulamasıyla Birlikte Örnekleriyle Defter Tutma, Savaş Yayınları, Ankara 1987
- KARAYALÇIN, Yaşar : Bilanço Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Ya.No;133, Ankara 1979
- KARSLI, Muharrem : Sermaye Piyasası -Borsa- Menkul Kıymetler İstanbul 1989.
- KEPEKÇİ, Celâl : İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, Eskişehir İ.T.İ.A. Ya.No;251/171, Eskişehir 1982.
- KEPEKÇİ, Celâl : Sermaye Piyasasının Gelişmesinde Muhasebenin Rolü, Anadolu Üniversitesi Ya.No;6, İ.İ.B.F. Ya.No;2, Eskişehir 1983.
- KEPEKÇİ, Celâl : Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, Anadolu Üniversitesi Ya.No;118, AÖF Ya.No;42, (Fasikül 1-2), Ankara 1987.

- KOÇ YALKIN, Yüksel : Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması, Turhan Kitabevi, Ankara 1986.
- ÖZASLAN, İsmail : Muhasebe, İTO Eğitim Ya. Serisi, İstanbul 1978.
- ÖZGÜR, Feridun : Muhasebe İlkeleri, İstanbul Üniversitesi Ya.No;2762, İŞLETME FAKÜLTESİ Ya.No;112, İ.İ.E. Ya.No;51, İstanbul 1982.
- PEKER, Alparslan : Yönetim Muhasebesi, Genel Esaslar, İstanbul Üniversitesi, İŞLETME FAKÜLTESİ, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1978.
- SOYDAN, Hakkı Y. : Çok Uluslu Şirketlerde Muhasebe Sorunları, Bursa İ.T.İ.A. İşletme Fakültesi Ya.No;14, Bursa 1982.
- SÖZBİLİR, Halim : İşletmelerde Sosyal Muhasebe Kuramı ve Türkiye'de Bir Anket Çalışması, (Doktora Tezi), Ankara 1981.
- TENKER, Nejat : Şirketlerin Halka Açılmasında Finansal Tabloların ve Dış Denetimlerinin Önemi, (Doçentlik Tezi), Ankara 1982.
- TÜMMEL, Manfred : Über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprufer, Idw, Verlag, Düsseldorf 1976.
- ULUKOL, Cemalettin : İcracı ve Uzman Muhasebecilik, Muhasebe ve Mali İşler Ya.No;1, Ankara 1972.
- USLU, Selçuk : Gider Kontroluna Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi, Ankara İ.T.İ.A. Yayını, Ankara 1982.

YAZICI, Mehmet

: Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği
Üzerine Araştırma, Yüksek Ticaret Mezun-
ları Derneği Yayını, İstanbul 1986.

————

: Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları
Ankara 1987.

————

: Ticaret Liseleri Öğretim Programları, T.C.
Milli Eğitim Bakanlığı Yayını, Ankara
1990.

M A K A L E L E R

- AKBAY, Mehmet : "ABD'nde Ruhsatlı Kamu Muhasepliği", VER-
Gİ DÜNYASI DERGİSİ, S.106, Haziran 1990.
- AKDOĞAN, Nalân : "Muhasebe Denetiminde Denetim Standard-
ları", STANDARD EKONOMİK VE TEKNİK DERGİ,
Y.28, S.17 (ÖZEL SAVI), 1989.
- AKDOĞAN, Nalân : "3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Ser-
best Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yemin-
li Mali Müşavirlik Kanunu'nun Muhasebe Uy-
gulamalarına Etkisi", I.TMES, 1.11.1990,
Antalya.
- AKGÜÇ, Öztin : "Sermaye Piyasasında Son Gelişmeler", MU-
HASEBE UZMANLIĞI VE SERMAYE PİYASASI, TMUD
Ya.No+4, İstanbul 1975.
- AKTUĞLU, Mehmet Ali: "Eğitim ve Öğretim ile Muhasebe Kavramları
Arasında Bir Söyleşi ve Türkiye'de Muhase-
be Eğitiminin Önem Kazanması", DOKUZEYLÜL
ÜNİVERSİTESİ İ.İ.B.F. DERGİSİ, Y.1, S.3,
Kasım 1983.
- ALTINTAŞ, Mustafa : "Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleği
Kimlik Kazanırken", MÜLKİYELİLER BİRLİĞİ
DERGİSİ, S.121, Temmuz 1990.
- ALTUĞ, Osman : "Muhasebe Biliminin Tarihsel Gelişimi İçe-
risinde Siberetik ile İlişkileri", M.Ü.
MAUM, MUHASEBE DERGİSİ, Y.1, S.1, Haziran
1986.

- ARKUN, O. Fikret : "Ekonomi Alanında Muhasebe Mesleğinin Yeri ve Önemi", İSTANBUL İ.T.İ. DERGİSİ, S.1 İstanbul 1973.
- AŞKUN, İnal Cem : "Türkiye'de İşletmecilik Öğretimi ve Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi'ndeki Gelişmeler", ESKİŞEHİR İ.T.İ.A. DERGİSİ, (50.Yıl Özel Sayısı), Ekim 1973.
- AYDOĞAN, Nihal : (Haber - Yorum), EKONOMİK PANORAMA DERGİSİ, Y.3, S.40, 18 Kasım 1990.
- AYDIN, Davut : "AT Ülkelerinde ve Türkiye'de Muhasebe Sistemleri ve Uygulamaları - Karşılaştırmalı Bir Yaklaşım", (3.İşletmecilik Kongresine Sunulacak Tebliğ), Eskişehir 1989.
- AYDIN, Hamdi : "Türkiye'de Muhasebe Meslek Yasası, Muhasebe ve Denetim Standartları Sorunu", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, Y.3, S.28/29, Nisan/Mayıs 1987.
- AYDIN, Nurhan : "Şirketlerde Halka Açılma ve Halka Açılmanın Türkiye Açısından Önemi", ESKİŞEHİR A.Ü. İ.İ.B.F. DERGİSİ, C.VII, S.1, Haziran 1989.
- AYDIN, Ünal : "İşletmelerde Denetimin Önemi", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.78, Şubat 1988.
- AYSAN, Mustafa A. : "Muhasebe Uzmanı ve Halka Karşı Sorumluluğu", TÜRKİYE'DE MUHASEBE UZMANLIĞI MESLEĞİ, TMUD, Ya.No;3, İstanbul 1974.

- AYSAN, Mustafa A. : "Muhasebe Uzmanlığı ve Sermaye Piyasası", MUHASEBE UZMANLIĞI VE SERMAYE PİYASASI, TMUD, Ya.No;4, İstanbul 1975.
- AYSAN, Mustafa A. : "Onbirinci Uluslararası Muhasebe Kongresinin Getirdikleri", BANKA VE EKONOMİK YORUMLAR DERGİSİ, C.15, S.1, Ocak 1978.
- AYSAN, Mustafa A. : "Türkiye'de Muhasebe Eğitimi Nasıl Yapılmalıdır?", I. TMES, İstanbul 1979.
- AYSAN, Mustafa A. : "Para ve Sermaye Piyasasındaki Son Gelişmeler ve Düzenlemelerin Yarattığı Muhasebe Sorunları", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.10, S.36, Mayıs 1984.
- AYSAN, Mustafa A. : "Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun İlk Uygulamaları İyi Gitmiyor", DÜNYA GAZETESİ, 5.1.1990.
- BARLAS, Adnan : "Muhasebe ve Muhasebecinin Ülkemiz Ekonomisindeki Yeri, Önemi, Sorumluluğu ve Geleceği", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.19, Mart 1983.
- BASKIN, Yaşar : "Muhasebelerin Yeknesaklaşması ve Sonuçları", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.52, Aralık 1985.
- BAŞAR, Mübin : "Almanya'da İşletme Murakıplığı, Yeminli Muhasebe Revizörlüğü, Vergi Müşavirliği ve Temsilciliği", TÜRKİYE'DE MUHASEBE UZMANLIĞI MESLEĞİ, TMUD, Ya.NO;3, İstanbul 1974.

- BEKTÖRE, Sabri : "Türkiye'de Muhasebecilik ve Bağımsız Muhasebe Uzmanlığı", ESKİŞEHİR İ.T.İ.A. DERGİSİ, (50.Yıl Özel Sayısı), Ekim 1973.
- BEKTÖRE, Sabri : "Ülkemizde Muhasebe Açısından Yeni Bir Dönem: Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu", A.Ü. AFYON İ.İ. B.F. 15.KURULUŞ YILI ARMAĞANI, 1989.
- BİLGİNOĞLU, Fahir : "Genel Hesap Planları ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun Standart Genel Hesap Planı", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.10, S.38, Kasım 1984.
- BİLGİNOĞLU, Fahir : "Muhasebede Harmanizasyon: Avrupa ve Uluslararası Düzeyde Muhasebeye Doğru", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.11, S.41, Ağustos 1985.
- BURSAL, Nasuhi : "Ülkemizde Muhasebe ve Denetim Düzeninin Geliştirilmesi İçin Uluslararası Muhasebeden Yararlanma Olanakları", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.8, S.29, Ağustos 1982.
- BÜYÜKMİRZA, Kâmil : "Muhasebe Denetiminde Muhasebe Standardları", STANDARD EKONOMİK VE TEKNİK DERGİ, Y.28, S.17 (ÖZEL SAYI), 1989.
- CANLAR, Mehmet : "Amerika Birleşik Devletleri'nde Muhasebe Eğitimi ve Bazı Yeni Gelişmeler", I. TEMES İstanbul 1979.

- COŞKUN, Gülay : "Çağdaş Mali Denetim", HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ İDARİ BİLİMLER DERGİSİ, C.1, S.3, Haziran 1980.
- ÇAKICI, Lâtif
UYANIK, Tunç : "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ve Muhasebe Eğitimi", VIII. TMES, ANKARA ÜNİVERSİTESİ SBF Ya.No;556, Ankara 1986.
- ÇÖMLEKÇİ, Ferruh : "Genel Olarak Muhasebe Denetimi", STAN-DARD EKONOMİK VE TEKNİK DERGİ, Y.28, S. 17 (ÖZEL SAYI), 1989.
- DİSANLI, Ziya : "Muhasebe Meslek Yasası ve Kurumların Organizasyonu"(PANEL), X. TMES, 24-28 Ekim 1989, Alanya.
- DURMUŞ, Ahmet Hayri: "Vergi Muhasebesi Eğitimine Alternatif Yaklaşımlar", V. TMES, T.C. MARMARA ÜNİVERSİTESİ Yayını, İstanbul 1983.
- EDWARDS, James Don : "The Antecedents of American Public Accounting", (Edit.Michael CHATFIELD), Contemporary Studies in the Evolution of Accounting Thought, Belmont-California 1968.
- ERDOĞAN, Melih : "AT Ülkelerinde Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi", PROF.DR.İLHAN CEMALCILARIN ANISINA ARMAĞAN, ANADOLU ÜNV. Ya.No;393, İ.İ.B.F. Ya.No;84, Eskişehir 1990.
- EREN, Cahit : "Mali Denetim ve Türkiye'deki Uygulaması", ERCİYES ÜNİVERSİTESİ İ.İ.B.F. DERGİSİ, S. 6, Kasım 1984.

- ERGİN, Hüseyin : "Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının Önemi", A.Ü. KÜTAHYA İ.İ.B. F. 15.YIL ARMAĞANI, 1989.
- FERMAN, Cumhur : "Amerika Birleşik Devletleri'nde Serbest Hesap Mütahassıslığı", TÜRKİYE'DE MUHASEBE UZMANLIĞI MESLEĞİ, TMUD, Ya.No;3, İstanbul 1974.
- FESMİRE, W. : "A Peripatetic History of Accounting", ACCOUNTING, New York 1970.
- FİDAN, Alkan : "Muhasebe Meslek Yasası ve Kurumların Organizasyonu"(PANEL), X. TMES, 24-28 Ekim 1989, Alanya.
- GÖKTAN, Erkut : "Tekdüzen Muhasebe Çalışmalarında Uluslararası Deneyimler ve Türkiye'deki Uygulamalar", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y. S.21-22, Ağustos-Kasım 1980.
- GÜREDİN, Ersin : "Türkiye'de Denetim Standartlarının Oluşumu", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.12, S.49-50, Ağustos-Kasım 1987.
- HACIOSMANOĞLU, M. Çetin : "Amerikan Yeminli Serbest Mali Müşavirlerinin Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumları", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.96, Ağustos 1989.
- HATFIELD, Hanry R. : "An Historical Defense of Bookkeeping", (Edit.Michael CHATFIELD), Contemporary Studies in the Evolution of Accounting Thought, Belmont-California 1968.

- HİÇSAŞMAZ, Mazhar : "Fransa'da Serbest Hesap Mütahassıslığı", TÜRKİYE'DE MUHASEBE UZMANLIĞI MESLEĞİ, TMUD, Ya.No;3, İstanbul 1974.
- İŞILTAN, Mehmet : "Vergi Kaçağını Önlemek Ancak Çağdaş Denetim Sistemi ile Mümkün Olur", YÜKSEK TİCARETLİLER DÜNYASI DERGİSİ, S.3, Eylül 1986.
- İNAL, Fasih : "Sermaye Piyasası Kanunu'nda Yapılacak Değişiklik", DÜNYA GAZETESİ, 25.5.1990.
- İNAL, Fasih : "Serbest Muhasebecilik Kanunu'ndaki Aksaklıklar", DÜNYA GAZETESİ, 28.11.1989.
- İNAL, Fasih : "Mali Müşavirlik Kanunu'ndaki Diğer Aksaklıklar", DÜNYA GAZETESİ, 1.12.1989.
- KABAALIOĞLU, Halûk : "Sermaye Piyasasında Kamuyu Aydınlatma İlkesi", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.12, S.43-44, Şubat-Mayıs 1986.
- KAZICI, Sami : "Japonya'da Yeminli Mali Müşavirlik ve Denetim", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.98, Ekim 1989.
- KEPEKÇİ, Celâl : "Denetçinin Hukuki Sorumluluğu", PROF. DR.İLHAN CEMALCILARIN ANISINA ARMAĞAN, ANADOLU ÜNV. Ya.No;393, İ.İ.B.F. Ya.No;84 Eskişehir 1990.
- KESLER, Nusret : "41. Kuruluş Yıldönümünde Hesap Uzmanları Kurulu ve Hesap Uzmanları", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.58, Haziran 1986.

- KOÇ YALKIN, Yüksel : "Muhasebe Meslek Yasası ve Muhasebe Denetim Standartları" (PANEL), X. TMES, 24-28 Ekim 1989, Alanya.
- KOTAR, Erhan : "Muhasebe Meslek Yasası ve Üniversitelerin Rolü" (PANEL), X. TMES, 24-28 Ekim 1989, Alanya.
- KURT, Hasan : "Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Niteliği ve Getireceği Yararlar", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.106, Haziran 1990.
- LALİK, Ömer : "Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarının Özellikleri", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.6, S.21-22, Ağustos-Kasım 1980.
- LALİK, Ömer : "Muhasebe Meslek Yasası ve Muhasebe Denetim Standartları" (PANEL), X. TMES, 24-28 Ekim 1989, Alanya.
- LUCK, Wolfgang : "Federal Almanya'da Mali Denetçilik ve Mali Denetçiler", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.8, S.30, Kasım 1987.
- NEWBERY, R.A. : "The Role of the Chartered Accountant in the Development of the Capital Market in the United Kingdom", MUHASEBE UZMANLIĞI VE SERMAYE PİYASASI, TMUD, Ya.No;4, İstanbul 1975.
- O'DONNELL, John L. : "The Role of the CPA on The Development of the Capital Market in the U.S.A.", MUHASEBE UZMANLIĞI VE SERMAYE PİYASASI, TMUD, Ya.No;4, İstanbul 1975.

- OTAR, İsmail : "Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı ve Serbest Mali Müşavirlik Kanun Tasarısı", MUHASEBE UZMANLIĞI VE SERMAYE PİYASASI, TMUD, Ya.No;4, İstanbul 1975.
- OTAR, İsmail : "Risale-i Felekiyye - Kitabus Siyagat Hakkında", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.10, S.38, Ağustos 1984.
- ÖCAL, Fikret : "Muhasebe Eğitim Programları ile Uygulama Arasında Esgüdüm Sağlanması", III. TMES, Abant 1981.
- ÖRMECİ, Musa : "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Yetki ve Sorumluluk", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.101, Ocak 1990.
- ÖRTEN, Remzi : "Fransa'da Muhasebe Eğitimi", I. TMES, İstanbul 1979.
- ÖRTEN, Remzi : "Türkiye'deki Muhasebe Eğitim Programlarının Değerlendirilmesi", III. TMES, Abant 1981.
- ÖRTEN, Remzi : "Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleği", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, Y.1, S.6, Haziran 1985.
- ÖRTEN, Remzi : "Dünyada Muhasebe Denetimi", STANDARD EKONOMİK VE TEKNİK DERGİ, Y.28, S.17 (ÖZEL SAYI), 1989.
- ÖZEL, Salih : "Katma Değer Vergisi Uygulamasında Muhasebenin Rolü", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, Y.1, S.1, Ocak 1985.

- ÖZEL, Salih : "İşletmelerde İç Denetimin Esasları", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, Y.1, S.5, Mayıs 1985.
- ÖZER, M.Salih
TURAN, Cemalettin : "Sermaye Piyasasının Tarihsel Gelişimi, Türkiye'de Sermaye Piyasasının Gelişimi İçin Vergi Kanunlarında Öngörülen Teşvikler ve İ.M.K.B'daki Son Gelişmeler", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.106 Haziran/S.107 Temmuz 1990.
- ÖZGEN, Feridun : "Sermaye Piyasasının Denetim Hedef ve Olanakları Açısından Türkiye'de Bağımsız İşletme Dışı Denetim", İŞLETMELERDE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM SEMİNERİ, (10-11 Mayıs), SPK Ya.No;3, Ankara 1985.
- ÖZGEN, Feridun
ŞENGÜL, Selami : "Sermaye Piyasası Mevzuatının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", VII. TMES, (15-17 Mayıs 1985, Marmaris), Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir 1985.
- ÖZŞAHİN, Metin : "Vergi Denetçileri Yönünden Ülkemizde Muhasebe Denetimi Kavramlarının Muhasebe Mesleğinin Geleceği Üzerindeki Etkileri", III. TMES, (30 Nisan-3 Mayıs 1986, Boğazı) Ankara Üniversitesi SBF Ya.No;556, Ankara 1986.
- PEKDEMİR, Recep : "Meslek Yüksek Okulları ve Bu Okullarda Okutulan Muhasebe Derslerinin Durumu", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, S.43-44, Şubat-Mayıs 1986.

- PINAR, Cengiz : "Türkiye'de Muhasebe Uzmanının Kamuyu Aydınlatma Görevi", 1976 TÜRKİYE'SİNDE MUHASEBECİNİN SOSYAL SORUMLULUKLARI, (12. TMK, 20-22 Ekim 1976), TMUD Ya.No;6, İstanbul 1979.
- PUR, Hüseyin : "Muhasebe Mesleği ve Kuralları", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.95, Temmuz 1989.
- SARAÇOĞLU, Ümit : "Vergi Usul Kanunu'ndan Muhasebecilerin Sorumluluğuna İlişkin Düzenlemeler", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.85, Eylül 1988.
- SARIKAMIŞ, Cevat : "Muhasebe Uzmanlığının Sermaye Piyasasındaki Önemi", MUHASEBE UZMANLIĞI VE SERMAYE PİYASASI, TMUD, Ya.No;4, İstanbul 1975.
- SAYAR, Nihad : "Ekonomik Eğitim Düzeni ve Reform Hareketleri", İSTANBUL İKTİSADİ VE TİCARİ İLİMLER DERGİSİ, S.1, İstanbul 1973.
- SEVGİNER, Sait : "İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim İşlevi Bağlantısı", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.10, S.36, Mayıs 1984.
- SEVİĞ, Veysi : "Muhasebe Mesleği", DÜNYA GAZETESİ, 19.6.1989.
- SEVİĞ, Veysi : "Yeminli Mali Müşavirlik", DÜNYA GAZETESİ, 26.6.1989.
- SEVİĞ, Veysi : "Muhasebe ve Denetim Standartlarının Sermaye Piyasasında Etkinliği", DÜNYA GAZETESİ, 24.10.1989.

- SMITH, David Rae
(Çev.Fevzi SÜRMEİİ) : "Konsolidasyonda İlkeler ve Sorunlar",
10. ULUSLARARASI MUHASEBECİLER KONGRE-
Sİ, (Avustralya, 1972), ESKİŞEHİR İ.T.
İ.A. Ya.No;155/97, Eskişehir 1976.
- SOLAŞ, Çiğdem : "İngiltere'de Muhasebe Eğitimi", I.TMES,
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ Ya.No;2628, İŞLET-
ME FAKÜLTESİ Ya.No;93, MUH. ENS. Ya.No;
32, İstanbul 1979.
- SOLAŞ, Çiğdem
DURMUŞ, A.Hayri : "Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Muhasebe
Uygulamalarına Etkisi", VII. TMES, (15-
17 Mayıs 1985, Marmaris), Anadolu Ün-
Basımevi, Eskişehir 1985.
- SOYKAN, Fevzi Şafak : "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhase-
beci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Mü-
şavirlik Kanunu Üzerine Görüşler", DÜNYA
GAZETESİ, 4.9.1989.
- STUDDY, John B.
(Çev.Celâl KEPEKÇİ) : "Denetim Raporu", 10. ULUSLARARASI MUHA-
SEBECİLER KONGRESİ, (Avustralya, 1972),
ESKİŞEHİR İ.T.İ.A. Ya.No;155/97, Eskişe-
hir 1976.
- SUNER, Cevdet : "Çeşitli Ülkelerdeki Bağımsız İşletme Dı-
şı Denetim Kuruluşlarının Hukuki Yapıları
Örgütlenme ve Çalışma Biçimleri", İŞLET-
MELERDE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM SEMİNERİ,
(10-11 Mayıs), SPK Ya.No;3, Ankara 1985.

- SÜRMEİİ, Fevzi : "Çok Uluslu Şirketlerdeki Finansal Bilgi Gereksimini ve Muhasebe Eğitime Getirdiği Sorumluluklar", ESKİŞEHİR A.Ü. İ.İ. B.F. DERGİSİ, C.II, S.1, Ocak 1984.
- SÜRMEİİ, Fevzi : "Sermaye Piyasasının İşlerliğı Yönünden Muhasebe Mesleğinin Bağımsız Bir Yasaya Dayalı Olmayışının Yarattığı Sorunlar", VIII. TMES, (30 Nisan-3 Mayıs 1986, Bodrum ANKARA ÜNİVERSİTESİ SBF Ya.No;556, Ankara 1986.
- ŞAFAK, Mehmet : "Vergi Yönetimi, Denetimi ve Uygulamalarında Muhasebenin Önemi", İ.Ü. MUHASEBE ENSTITÜSÜ DERGİSİ, Y.6, S.21-22, Ağustos-Kasım 1980.
- ŞAHİN, Mehmet : "İşletme Yönetimi ve Sosyal Sorumluluk Kavramı", ESKİŞEHİR A.Ü. İ.İ.B.F. DERGİSİ, C.II, S.1, Ocak 1984.
- ŞANLI, Çetin : "Türkiye'deki Ekonomik Gelişmelerin Muhasebe Eğitime Getirdiği Sorumluluklar", V. TMES, (1-3 Haziran 1983, Bayramoğlu), MARMARA ÜNİV. Yayını, İstanbul 1983.
- TANER, Tuna : "Muhasebe Eğitime Olan Talebin Yapısı, Gelişme Eğilimi ve Talep-Program İlişkileri", III. TMES, (11-13 Mayıs 1981, Abant), İzmir 1981.
- TEKİNALP, Ünal : "Sermaye Piyasası Kanunu Tasarısı ve Muhasebe Uzmanlığı - Yatırım Ortaklıkları", MUHASEBE UZMANLIĞI VE SERMAYE PİYASASI, TMUD, Ya.No;4, İstanbul 1975.

- TENKER, Nejat : "Türkiye'deki Muhasebe Denetiminin Değerlendirilmesi", STANDARD EKONOMİK VE TEKNİK DERGİ, Y.28, S.17 (ÖZEL SAYI), 1989.
- TUNCER, Selahaddin : "İngiltere'de Serbest Hesap Mütahassıslığı ve Devlet Varidatının Kontrolü", TÜRKİYE'DE MUHASEBE UZMANLIĞI MESLEĞİ, TMUD, Ya.No:3, İstanbul 1974.
- ULUSOY, İbrahim : "Serbest Muhasebecinin Ülkemiz Ekonomisindeki Önemi ve Sorunları", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, Y.2, S.4, Nisan 1986.
- ULUSOY, İbrahim : "Serbest Muhasebecilik", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, Y.3, S.26, Şubat 1987.
- UMAN, Nuri : "Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Ekonomik Kalkınma", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.6, S.21-22, Ağustos-Kasım 1980.
- UMAN, Nuri : "Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomilerdeki Özellikle Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi", İŞLETMELERDE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM SEMİNERİ, (10-11 Mayıs 1985), SPK Ya.No:3, Ankara 1985.
- USLU, Selçuk : "Türkiye'deki Muhasebecilik Mesleğine Bakış ve Bir Karşılaştırma", X. TMES, 24-28 Ekim 1989, Alanya.
- ÜLKER, M. Sema : "Federal Alman Bağımsız Denetçilik Yasası", İ.Ü. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.11, S. 42, Kasım 1985.
- ÜSTÜN, Rifat : "Serbest ve Yeminli Muhasebecilik Mesleğinin Ekonomik Kalkınmadaki Rolü ve Türkiye'deki Uygulama", TÜRKİYE RAPOR GAZETESİ Haziran-Temmuz 1985.

- WAKEFIELD, E.D. : "İngiltere'de Muhasebe Mesleği", İstanbul Sanayi Odası'nda Düzenlenen Konferan-
sa Sunulan Tebliğ, 19.2.1969.
- YAZICI, Mehmet : "İktisadi Ve Ticari İlimler Akademileri-
nin Öğretim Programları Sorunu ve Çözümü",
İSTANBUL İ.T.İ. DERGİSİ, S.2, İstanbul 1973
- YAZICI, Mehmet : "Ülke ve İşletme İktisadında Muhasebe ve
Denetleme Mesleğinin Önemi", MARMARA ÜNİ-
VERSİTESİ, MAUM, MUHASEBE DERGİSİ, Y.1,
S.1, Haziran 1986.
- YAZICI, Mehmet : "Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik
ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tasarısı
Üzerine", DÜNYA GAZETESİ, 5-6 Haziran 1989
- YILANCI, Münevver : "Kamu İktisadi Teşekkülleri Tekdüzen Hesap
Planında Genel Muhasebe-Maliyet Muhasebe-
si Bağıntısı", KÜTAHYA İ.İ.B.F. 15. YIL
ARMAĞANI, 1989.
- YILMAZ, Zekai : "Batı Almanya'da Muhasebe Eğitimi", I.
TMES, İstanbul 1979.
- YÜCEL, Göksel : "Muhasebenin Çağlar Boyunca Gelişimi",
İ.Ü. İŞLETME FAKÜLTESİ DERGİSİ, C.11, S.1,
Nisan 1982.
- YÜCEL, Göksel : "Eğitim Kurumlarının Muhasebe Uygulamala-
rına Etkisi", VII. TMES, (15-17 Mayıs 1985
Marmaris), Eskişehir 1985.
- _____ : "Batı Ülkelerinde ve Türkiye'de Muhasebe
Uzmanlığı", TÜRKİYE'DE MUHASEBE UZMANLI-
ĞI MESLEĞİ, TMUD, Ya.No;3, (Der. Hasan
GÜRBÜZ), İstanbul 1974.

KANUN VE YÖNETMELİKLER

-
- : 3568 SAYILI SERBEST MUHASEBECİLİK, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU, R.G. T:13.6.1989, S.20194.
-
- : "SM, SMMM ve YMM'lik Geçici Kurulu İle Değerlendirme ve Sınav Komisyonlarının Kurulması ve Çalışma Esaslarına İlişkin Yönetmelik", R.G. T:15.6.1989, S.20196.
-
- : "SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu'nun Geçici Maddelerinin Uygulama Usul ve Esasları İle Başvurular Hakkında Yönetmelik", R.G. T:28.7.1989, S.202
-
- : "SM, SMMM ve YMM'ler Sınav Komisyonlarının Çalışma Usulleri; Sınav Esasları ve Sınav Konuları Hakkında Yönetmelik", R.G. T:20.9.1989, S.20288.
-
- : "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Başvuru ve Staj Yönetmeliği", R.G. T:24.11.1989, S.20352.
-
- : "SM, SMMM ve YMM Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik", R.G. T:2.1.1990, S.20390.
-
- : "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik", R.G. T:2.1.1990, S.20390.

-
- : "SM, SMMM ve YMM'lerce Tutulacak Defter ve Kayıtlar İle Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmelik", R.G. T:2.1.1990, S.20390.
-
- : "SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik", R.G. T:3.1.1990, S.20391.
-
- : "2/1/1990 Gün ve 20390 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan SM, SMMM ve YMM Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelikte Yer Alan Asgari Ücretlerde Değişiklik Yapılması Hakkında Yönetmelik", R.G. T:20.1.1990, S.20408.
-
- : "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği", R.G. T:21.2.1990, S.20440.
-
- : "Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği", R.G. T:21.2.1990, S.20440.
-
- : "2/1/1990 Gün ve 20390 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan SM, SMMM ve YMM Ücretlerinin Esasları Yönetmelik'te Yer Alan Ücretlerde Değişiklik Yapılması Hakkında Yönetmelik", R.G. T:16.3.1990, S.20463.
-
- : "1.1.1991'den İtibaren Uygulanacak SM, SMMM ve YMM Ücretleri Hakkında Yönetmelik", R.G. T:25.1.1991. S.20766.
-
- : "Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliği", R.G. T:11.6.1990, S.20545.

-
- : "... Birlik Yönetmeliğinin 37. Maddesinde Değişiklik Yapılmasıyla İlgili Yönetmelik", R.G. T:2.7.1990, S:20572.
-
- : "Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ", R.G. T:16.1.1987, S:19343.
-
- : "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik", R.G. T:13.12.1987, S:19663.
-
- : "Bağımsız Denetim Kuruluşları Tarafından Yapılacak Banka Denetimleri Hakkında Tebliğ", R.G. T:24.12.1987, S:19674.
-
- : "Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin 2 Nolu Tebliğ", R.G. T:9.3.1991, S:20809.
-
- : 2499 Sayılı SERMAYE PİYASASI KANUNU, R.G. T:30.7.1981, S:17416.
-
- : 3065 Sayılı KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU, R.G. T:2.11.1984, S:18563.
-
- : 213 Sayılı VERGİ USUL KANUNU, R.G. T:10.1.1961, S:10703.
-
- :6762 Sayılı TÜRK TİCARET KANUNU, R.G. T: 9.7.1956, S:9353.

MÜRACAAT FORMU

SOYADI	ADI	CİNSİYETİ ERKEK <input type="checkbox"/> KADIN <input type="checkbox"/>	FOTOĞRAF
DOĞUM YERİ	DOĞUM TARİHİ	MEDENİ DURUMU EVLİ <input type="checkbox"/> BEKAR <input type="checkbox"/>	
BABA ADI	ANNE ADI	NÜFUSA KAYITLI OLDUĞU YER	
AFFA UĞRAMIŞ OLSA DAHI 3568 SAYILI KANUNUN 4. MADDESİNİN (d) BENDİNDE SAYILAN SUÇLARDAN DOLAYI SABİKA KAYDINIZ VAR MI? VAR <input type="checkbox"/> YOK <input type="checkbox"/>	VARSA MAHKUM OLMA SEBEBİ	MAHKUMİYETİNİZ VARSA SÜRESİ VE SONUCU YIL <input type="checkbox"/> AY <input type="checkbox"/> GÜN <input type="checkbox"/> TECİL <input type="checkbox"/> AF <input type="checkbox"/> PARA CEZ. <input type="checkbox"/> İNFAZ <input type="checkbox"/>	
CEZA VEYA DİSİPLİN SORUŞTURMASI SONUCU MEMURİYETTEN ÇIKARILDINIZ MI? EVET <input type="checkbox"/> HAYIR <input type="checkbox"/>	AFFA UĞRAMIŞ OLSA DAHI VERGİ KAÇAKÇILIĞI VEYA KAÇAKÇILIĞA TEŞEBBÜS SUÇUNDAN DOLAYI HÜKÜM GÖYDÜZ Mİ? EVET <input type="checkbox"/> HAYIR <input type="checkbox"/>		
KAMU HAKLARINDAN OLUP OLMADIĞINIZ EVET <input type="checkbox"/> HAYIR <input type="checkbox"/>			
BITİRİLEN ÖĞRENİM KURUMLARININ İSMİ VE MEZUNİYET YILI			
1) İLK :	4) YÜKSEK ÖĞRENİM		
2) ORTA :	a) ÖN LİSANS :		
3) LİSE :	b) LİSANS :		
	5) LİSANS ÜSTÜ :		
KAMU VE ÖZEL KURULUŞLARDA YAPTIĞINIZ GÖREV VE SÜRELERİ			
GÖREV YAPTIĞINIZ KURULUŞ	GÖREV ÜNVANI	GÖREV TARİHLERİ	
1) .....	.....	.....
2) .....	.....	.....
3) .....	.....	.....
4) .....	.....	.....
5) .....	.....	.....
SERBEST MUHASEBECİ VEYA MALİ MÜŞAVİR OLARAK İLK MÜKELLEFİYET TESİS TARİHİNİZ ... / ... / 19	SON BEŞ YILDA TAHAKKUK EDEN YILLIK VERGİNİZİN		
	YILI	MİKTARLI (TL)	ÖDEME TUTARI (TL)
	19 ...	.....	.....
	19 ...	.....	.....
	19 ...	.....	.....
	19 ...	.....	.....
	19 ...	.....	.....
YAZIŞMA ADRESİ:			
TELEFON NO:	BU MÜRACAAT FORMUNU GERÇEĞE UYGUN OLARAK DOLDURDUM ... / ... / 19		
	İMZA		

AÇIKLAMALAR:

- 1) CEVAPLAR MÜRACAATTA BULUNANIN EL YAZISI İLE VE MÜREKEPLİ KALEMLE DOLDURULACAKTIR.
- 2) BÜTÜN SORULAR TAM VE AÇIK OLARAK CEVAPLANDIRILACAKTIR.
- 3) CEVAPLAR SEÇME KUTULARINA (X) KOYMAK SURETİYLE BELİRTİLECEKTİR.
- 4) GERÇEĞE AYKIRI BEYANDA BULUNDUĞU TESPİT EDİLENLER HAKKINDA TÜRK CEZA KANUNUNUN İLGİLİ HÜKÜMLERİ UYGULANACAKTIR.
- 5) MÜRACAAT FORMUNDA GERÇEĞE AYKIRI VEYA EKSİK BEYANDA BULUNDUĞU TESPİT EDİLENLERİN, BU BEYANLARI MESLEĞE ALINMAYA MANİ DEĞİL İSE İZİN BELGESİ VEYA RUHSAT VERİLMESİ BİR YILA KADAR GEÇİKTİRİLİR.

Meslek mensuplarının "...Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" in 20.maddesine göre her altı ayda bir, ilgili odaya yapılan müşteri bildirimlerinde kullandıkları form.

..... ODASI
MÜŞTERİ BİLDİRİM FORMU

ODA SİCİL NO :
MESLEK ÜNVANI :
ADI—SOYADI :
VERGİ DAİRESİ :
VERGİ HESAP NO :

DÖNEM :
İMZA

SIRA NO:	MÜŞTERİ ÜNVANI	VERGİ DAİRESİ VE HESAP NO:	HİZMETİN NEVİ	SÜRESİ

Örnek: 2

BİLDİRİM FORMU

.....
Odası Başkanlığına
.....

Meslek mensubu olabilmenin genel ve özel şartlarını taşıdığımı, gerçek veya tüzel kişilere ta- bi ve onların işyerlerinc bağılı olarak hizmet akdi ile çalışmadığımı, ticari faaliyette bulunmadığımı, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşmadığımı, cezai ve inzibati bir kovuşturma altında bulunmadığımı ve mesleği yapmama engel başka bir halim olmadığını beyan ederim.

...../...../19.....
İmza

Beyan Edenin :
Adı ve Soyadı :
İş Adresi :
İkametgah Adresi :
İletişim Araçlarının numaraları :

- Yanında staj yapılan meslek mensubu tarafından aday hakkında, ilgili odaya gönderilen form.

DEĞERLENDİRME FORMU

ADAY MESLEK MENSUBUNUN

Adı Soyadı :
Aday Sicil Sıra Numarası :
Staj Dönemi :
Kullandığı İzinler :
Özürsüz Devamsızlık Günleri :
Yanında Staj yaptığı Meslek Mensubu :

ADAY MESLEK MENSUBU HAKKINDA KANAATLAR

1) İş Tutumu

- a) İşe Kararı İlgisi;
İlgisizdir İlgili gösterir
- b) Çalışma Düzeni;
Tembeldir Yavaş ve dağınık çalışır Çalışkandır
- c) Mesaiye Devamı;
Devamsızdır Düzensizdir Düzenlidir
- d) Verilen İşlerden Alınan Sonuç;
Zayıftır Ortadır İyidir
- e) Mesleki Bilgisi;
Zayıftır Ortadır İyidir

2) Genel Davranış ve Huyları

- a) Giyim-Görünüşü-Genel Kültürü;
Zayıftır Ortadır İyidir
- b) Karakteri;
Mahcupdur Girgindir Laubalidir
Sinirli ve geçimsizdir Sakin ve dengelidir
Yalancısıdır Sinsidir Kincidir Müsriftir
Kısmi çıkarlarına düşkündür Normaldir
Saygı telkin etmez Saygı telkin eder

3) Mesleki Davranışları

- a) İş Sahiplerine Karşı Davranışları;
İyidir Kötüdür Uygun değildir
- b) Yaşayışı Gelirlerine;
Uygundur Uygun değildir
- c) Mesleki Haysiyetine Etki Yapacak Fiil ve Hareketleri;
Vardır Yoktur
- d) Mesleki Haysiyetine Etki Edecek Şekilde İçki ve Kumara Düşkünlüğü;
Vardır Yoktur
- e) İtimada;
Şayandır Şayan değildir

ADAY MESLEK MENSUBUNUN YETİŞME DURUMU

Aday Meslek Mensubu

- 1) Çalışma durumu
Disiplinlidir Disiplinsizdir
- 2) Mevzuatı ve uygulamayı öğrenme durumu;
İyidir Zayıftır Kötüdür
- 3) Planlama organizasyon ve koordinasyon kabiliyeti;
Vardır Yoktur
- 4) Stajda başarılı;
Olmuştur Olmamıştır
- 5) Adayın yetişme notu:.....

Meslek Mensubunun Adı, Soyadı İmzası

Not: Form hiçbir silinti ve kazıntı yapılmadan mürekkepli kalemle doldurulur.

- Aday yetişme notu rakamla ve yazıyla gösterilir.
- Her soru hakkında mutlaka görüş bildirilir.
- 2/h bölümünde birden fazla işaretleme yapılabilir.
- İşaretleme lere X işareti konulmak suretiyle yapılır.

Rapor Sayısı : YMM /
Rapor Ekleri :

**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
YENİDEN DEĞERLEME
TASDİK RAPORU**

Adı Soyadı :
İncelemeyi yapan Bağı Olduğu Oda :
Yeminli Mali Müşavirin
Büro Adresi :
Telefon Numarası :
Günü :
Dayanak Sözleşmesinin
Sayısı :
Adı :
İşi :
Adresi :
Mükellefin
Vergi Dairesi :
Hesap No.su :
Telefon Numarası :
İncelemenin Dönemi :
SONUÇ :

Yeminli Mali Müşavirlik Yeniden Değerleme Tasdik Raporu

RAPOR DİZPOZİSYONU

I- GENEL BİLGİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.)

- Kurumun ticari ünvanı, ticaret sicili kaydı ve numarası.
- Kurumun ve % 10'undan fazla payı bulunan ortaklarının işyeri ve ikametgah adresleri, bağlı buldukları vergi dairesi ve hesap numaraları.
- Kurumun istigal konusu.
- Kurumun ödenmiş sermayesi tutarı, ödenmiş sermayenin değer artış fonundan karşılanan kısmı.
- Kurumun son üç yılda yeniden değerlendirme uygulamasından doğan değer artış fonu tutarı ve bunların akibeti.
- Tasdik kapsamında bulunan yeniden değerlendirme sonucu da içeren en son tarihli bilanço örneği.
- Muhasebeden sorumlu olanların adları, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir ünvanını alıp almadıkları.
- Gerekli görülen diğer bilgiler.

II- USUL İNCELEMELERİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.)

- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler
- Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin herbirine isabet eden değer artışlarının ve hesap şekillerinin kayıtlarda müfredatlı, olarak gösterilip gösterilmediği,
- Amortismanların ayrılmasına ilişkin kayıtların usulüne uygun olup olmadığı.
- Değer artış fonlarının sermayeye eklenmesinin usulüne uygun yapıp yapılmadığı.
- Gerekli olan diğer bilgiler.

III- HESAP İNCELEMELERİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.)

- Yeniden değerlemeye tabi iktisadi kıymetlerin kurum mülkiyetinde olup olmadığı, bilançosunun aktifinde yer alıp almadığı, fiilen kullanılıp kullanılmadığı,
- Yeniden değerlendirme ve amortismanların hesaplanması işlemleri ve bu işlemlerin mevzuata uygun yapıp yapılmadığı.
- Değer artış fonlarının sermayeye eklenmesinde, fonun hesaplamasının doğruluğunun ve sermayeye eklenmesi işlemlerinin ilgili mevzuata uygun yapıp yapılmadığı.
- İncelemenin sağlıklı ve amacına uygun sonuçlandırılabilmesi için gerekli olabilecek diğer konular.

IV- SONUC:

Yeminli mali müşavir, kurumun ilgili dönem hesaplarının yeniden değerlendirme ve/veya "değer artış fonlarının sermaye eklenmesi" yönünden incelenmesinde; fiili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerin ilgili mevzuata uygunluğunu araştırdığını belirterek, yeniden değerlendirilmiş iktisadi kıymetlerin üzerinden ayrılması gereken amortismanların tutarının, ve/veya değer artış fonlarının sermaye eklenmesi gereken tutarlarının ne kadar olduğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

Yeminli Mali Müşavir

Adı ve Soyadı

İmza-mühür

Rapor Sayısı : YMM /

Rapor Ekleri : / /

**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ
TASDİK RAPORU**

Incelemeyi yapan
Yeminli Mali Müşavirin

Adı Soyadı :
Bağlı Olduğu Oda :
Büro Adresi :
Telefon Numarası :
Günü :
Sayısı :

Dayanak Sözleşmesinin

Adı :
İşi :
Adresi :

Mükellefin

Vergi Dairesi :
Hesap No.su :
Telefon Numarası :

Incelemenin Dönemi :

SONUÇ :

I. GENEL BILGI:

(Bu bölüm aşağıdaki bilgileri içerecektir.)

- Firmanın ticari ünvanı, ticaret sicili kaydı ve numarası.
- Firma sahibi veya ortaklarının ad ve soyadları ile işyeri ve ikametgah adresleri, bağlı oldukları vergi dairesi ve hesap numaraları (Firmanın bulunduğu adreste birden fazla firma var ise bu firma ve ortakları için de aynı bilgilerin tespiti şarttır.)
- İletişim araçlarının (telefon, telex, fax v.b.) sayısı ve numaraları ile kanuni defterlere kayıtlı olup olmadığı.
- Firmanın işgal konusu.
- Son bir yıl içinde kredi kullanıp kullanmadığı, kullanmışsa hangi banka şubelerinden ne miktar kredi aldığı.
- İşyerinin durumu, ihracattan önceki altı ay içinde ve altı ay sonunda işyerinde çalıştırdığı işçi sayısı.
- Varşa Sanayi Sicil Belgesi ve Kapasite Raporu Özeti.
- Bir önceki yıl üretim ve ihracat miktarları.
- Mevcut enson tarihli bilanço örneği.
- Muhasebeden sorumlu olanların adları,
- Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir ünvanını alıp almadıkları.
- Gerekli görülen diğer hususlar.

II- USUL İNCELEMELERİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki hususlar tespit edilecektir.)

- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler.
- Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı.
- Defter kayıtlarının kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı.
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği.

III- HESAP İNCELEMELERİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.)

- İfadeye konu mal alış ve satış faturalarının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı; bunların ilgili sevk irsaliyeleri, nakliyet giderleri ile ilgili faturaları ve benzeri belgelerle karşılaştırılarak mal hareketlerinin izlenmesi, bu belgelerde yer alan bilgilerin karşılaştırılarak tutarların doğruluğunun ve gerçekliğinin belirtilmesi.
- İfadeye konu mal alış ve satış bedellerinin nakit akımı izlenmek suretiyle doğrulanması, nakit ödemelerinin ve borç-alacak ilişkilerinin usulüne uygun belgelerle irdelenerek doğruluğunun ve gerçekliğinin tespit edilmesi.
- İmalatçılarda, üretimin analitik inceleme yöntemleri kullanılmak suretiyle, imalatta yapılan her türlü sarfiyattan yararlanılarak üretim kapasitesi ile karşılaştırılması bu yönden mamul mal miktarının test edilmesi.
- İhracat fatura bilgilerinin, gümrük çıkış beyannameleri ve döviz alım belgelerinde yer alan bilgilerle mukayese edilmesi ve miktar ve fiyat yönünden uygunluk sağlanması.
- Belgelerin hukuki geçerliliği ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu sağlanan ihracat sonucunda iade veya mahsup edilmesi gereken verginin miktarının hesaplanması ile ilgili tüm veriler ve hesaplamaların yapılması, ilgili dönem katma değer vergisi beyannamelerinde yer alan bilgilere uygunluğunun ortaya konması.
- İncelemenin sağlıklı ve amacına uygun sonuçlandırılabilmesi için gerekli olabilecek diğer konuların da irdelenmesi.

IV- SONUC:

Yeminli Mali Müşavir, firmanın ilgili dönem hesaplarının katma değer vergisi iadesi yönünden incelenmesinde, fiili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerinin ve buna ilişkin beyannamelerin ilgili mevzuata uygunluğunu araştırarak, iadesi gereken katma değer vergisi miktarının ne kadar olduğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR

Adı ve Soyadı

İmza

Mühür

Yeminli mali müşavirlik katma değer vergisi iadesi tasdik raporu



T Ü R K İ Y E
SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
V E
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER
ODALARI BİRLİĞİ

SERBEST MUHASEBECİLİK RUHSAT FORMU

Oda Sicil No : Geçici İzin Belge No: Ruhsat No: Bağımlı Serbest

Soyadı	Adı	Cinsiyeti	Erkek <input type="checkbox"/> Kadın <input type="checkbox"/>
Doğum Yeri	Doğum Tarihi	Medeni Hali	Evlü <input type="checkbox"/> Bekar <input type="checkbox"/>
Baba Adı	Anne Adı	İli	İlçesi
Affa uğramış olsa dahi 3568 sayılı kanunun 4. maddesinin (d) bendinde sayılan suçlardan dolayı sabıka kaydınız var mı? Var <input type="checkbox"/> Yok <input type="checkbox"/>	Nüfus C. Seri No:	Mahallesi/Köyü	
	Varsa Mahkumiyet Sebebi	Cilt	Aile Sıra No Sıra No
Geza veya disiplin soruşturması sonucu Memuriyetten çıkarıldınız mı? Evet <input type="checkbox"/> Hayır <input type="checkbox"/>	Yıl <input type="checkbox"/> Ay <input type="checkbox"/> Gün <input type="checkbox"/>	Affa uğramış olsalar dahi vergi kaçaklığı veya kaçaklığa teşebbüs suçundan hüküm giydiniz mi? Evet <input type="checkbox"/> Hayır <input type="checkbox"/>	
	Tecil <input type="checkbox"/> Af <input type="checkbox"/> P.Cez <input type="checkbox"/> İnfaz <input type="checkbox"/>		

1.) İlk :	4.) Yük. Öğrenim
2.) Orta :	a.) Ön Lisans :
3.) Lise :	b.) Lisans :
	5.) Lisans Üstü :

Kuruluş	Ünvan	Tarihleri
1.)/.../199 .. .../.../199 ..
2.)/.../199 .. .../.../199 ..
3.)/.../199 .. .../.../199 ..
4.)/.../199 .. .../.../199 ..
5.)/.../199 .. .../.../199 ..

Yılı	Tahakkuk eden matrah	Ödeme (TL.)	Serbest Muhasebeci veya Mali Müşavir olarak ilk mükellefiyet tesis tarihiniz.
1.)/.../199 ..
2.)	
3.)	
4.)	
5.)	

İş :	Telefon :
Ev :	Telefon :

İş bu ruhsat formundaki istenen bilgileri eksiksiz ve gerçeğe uygun olarak doldurduğumu beyan ederim. .../.../199 .. İmza :

İLGİLİ ODA TARAFINDAN DOLDURULACAKTIR.

a.) Nüfus cüzdanı örneği <input type="checkbox"/>	e.) Fotoğraf <input type="checkbox"/>	ı.) Vergi dairesi yazısı <input type="checkbox"/>	İşlem Dosyasında Eksik Var <input type="checkbox"/> Yok <input type="checkbox"/>
b.) İkametgah ilmuhaberi <input type="checkbox"/>	f.) Yetki yazısı <input type="checkbox"/>	j.) Mükellefiyet tescil belgesi <input type="checkbox"/>	
c.) Diploma <input type="checkbox"/>	g.) İmza sürkülleri <input type="checkbox"/>	k.) Kurumlardan alınan hizmet belgesi <input type="checkbox"/>	
d.) Savcılık belgesi <input type="checkbox"/>	h.) Vekaletname <input type="checkbox"/>	l.) Birinci derecede imza yetkisi <input type="checkbox"/>	

Başvuru Yapılan Oda	Başvuru Tarihi	Değerlendirme Tarihi	Mühasebe servisi
	Gelen Evrak No :	Giden Evrak No :	Borcu Yoktur. Yetkili İmza
		.../.../199 ..	

İş bu tuyenin Oda'ya ödeyeceği aidatlarına ilişkin borcu bulunmadığını, dosya bilgilerinin doğru olduğunu onaylarız.
Başkan Başkan Yardımcısı Sekreter Sayman Üye

ODALAR BİRLİĞİ TARAFINDAN DOLDURULACAKTIR.

Başvuru Tarihi :	Ruhsat kütük no :	Raportör İmza
Gelen evrak no :	Ruhsat sıra no :	
Giden evrak no :	Bilgi işlem sicil no :	

- ★ Belge eksiksiz olarak doldurulmalıdır.
- ★ Odaya ait borç ilişkisi kesilmeden ruhsat almak mümkün değildir.
- ★ Belge üzerindeki bilgilerden doğacak sorumluluklar dolduranlara aittir.
- ★ Bu form sadece ruhsat başvurularına aittir. Başka amaçla kullanılamaz.
- ★ Odalar dosya bilgilerini incelemeyen ve üyenin borç ilişkisini kesmeden başvuruyu ruhsata çeviremez.

Form S.No: